

جامعة آل البيت

كلية إدارة الأعمال

قسم المحاسبة

مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة

The Extent of Applying Electronic Disclosure in Kuwaiti Shareholding Companies

إعداد

تركي عبد الهادي تركي

(1370504019)

إشراف

الدكتور سيف عبيد الشبيل

رسالة قدمت استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

2015

تفويض

أنا **تركي عبد الهادي تركي** ، أفوّض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: 13 / 5 / 2015

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: **تركي عبد الهادي تركي** الرقم الجامعي: 1370504019

التخصص: محاسبة الكلية: إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: .... التاريخ 13 / 5 / 2015

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة

مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة

وأجيزت بتاريخ: 13 / 5 / 2015

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الدكتور سيف عبيد الشبيل (جامعة آل البيت)	مشرفا ورئيساً	....
الدكتور عوده احمد بني احمد (جامعة آل البيت)	عضواً	....
الدكتور نوفان حامد العليمات (جامعة آل البيت)	عضواً	....
الدكتور عطا الله احمد الحسبان (جامعة اربد الاهلية)	عضواً	....

الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع إلى:

الإنسان الذي لم أجد عبارات تجزيه حقه بالتقدير والاحترام، الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح فكان على الدوام سنداً وقدوة ومعلماً

والدي رحمه الله

صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والطهر النابض في قلبها، عهدي لك أن لا أنسى فضلك شموعا أضاءت درب حياتي الطويل

والدتي الحبيبة

الى من ساهمت في توفير الجو المناسب لتكملة دراستي في خضم مشاكل الحياة وأخذت من راحتها ووقتها وجهدها لنجاحي

إلى زوجتي

الى أشقائي وشقيقاتي

والى جميع الأحبة والأصدقاء وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

الشكر والتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم قدرته وسلطانه، الذي ألهمني الطموح والصبر وسدد خطاي، بأن من علي بإتمام هذه الرسالة، ومن علي بفضله ونعمه التي لا أحصيها.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل الدكتور سيف عبيد الشبيل، حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة أكبر الأثر في إثرائها بأفكاره النيرة، ومعلوماته القيمة، فلم يبخل بجهده أو نصائحه، وكان مثالاً للعالم المتواضع في توجيهاته وتشجيعه المتواصل, والذي كان أقرب لي من ظلي، جزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين الدكتور عوده بني احمد ، الدكتور نوفان العليمات، والدكتور عطا الله الحسبان على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة اثرتها.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي،فجزاهم الله عني خيراً .

الباحث: تركي عبدالهادي تركي

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة

إعداد: تركي عبد الهادي تركي
إشراف: الدكتور سيف عبيد الشبيل

الملخـص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت والمدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فتكونت من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت الذين يدققون على الشركات الكويتية، وبلغ عددهم (1140)مدققاً ، وقد بلغ المجموع الكلي للإستبانات المستردة والخاضعة للتحليل الإحصائي (211) استبانة. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي إتبع فيها الأسلوب الوصفي التحليلي، واعتمد على نوعين من مصادر المعلومات هما البيانات الثانوية والأولية. وتم استخدام اختبار t-test: (One sample t- test) في اختبار فرضيات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها، محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها، محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها، محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها، وان مستوى هذا الافصاح في كل منها كان بدرجة مرتفعة، كذلك أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية، وان مستوى هذا الإفصاح كان ايضا بدرجة مرتفعة. وبناء على نتائج هذه الدراسة تم صياغة عدد من التوصيات يورد الباحث منها: ابتعاد الشركات الكويتية في الإفصاحات الإلكترونية عن المعلومات عن الغموض وان تحرص على جعلها قابلة للفهم وان تكون سهلة المقارنة مع سابقتها من الإفصاحات.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح الإلكتروني، الشركات الكويتية المساهمة العامة، مدققي الحسابات.

The Extent of Applying Electronic Disclosure in Kuwaiti Shareholding Companies

Prepared By: Turki Abdul Hadi turki
Supervisor: Dr. Saif Obeid AL -shbeil

Abstract

The study aimed to identify the extent of Applying Electronic disclosure in Kuwaiti shareholding companies, the study population consisted of shareholding companies in Kuwait and listed on the Kuwait Stock Exchange, the study sample are consisted of auditors that Audit the shareholding companies in Kuwait. and according to statistics the are about (1140) . The total number of questionnaires recovered and are subject to statistical analysis (211) questionnaire. This study is one of the field studies in which depends on descriptive analytical method . the questionnaires consist of two sources of information . the secondary and primary data. the statistics used to analyze the data are: (One sample t- test). The results of the study indicate that : Kuwaiti companies applied E - Disclosure in the statement of financial position, and that the application level was high degree. Kuwaiti companies to apply E - disclosure of the data in the income Statement, and that the application level was high degree. Kuwaiti companies that applied E - Disclosure in the statement of changes in owners' equity, and that the application level was high degree. Kuwaiti companies to apply e-disclosure of the data in the statement of cash flow requirements, and that the application level was high degree, and Kuwaiti companies are electronically disclose about accounting policies, and that this disclosure level of was high degree.

according to the results of the study it was recommended to Kuwaiti companies must be stay away about the mystery of information disclosed , and also it must be able to compare with the predecessor of the disclosures.
Keywords: Electronic Disclosure, Kuwaiti Shareholding Companies, auditors.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

لقد أدى اتساع شبكة الانترنت وزيادة استخدامها والانتشار الواسع لأجهزة الحاسب الآلي إلى زيادة توجه الشركات نحو الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من خلال الانترنت التي تشهد ارتفاعاً ملحوظاً سواء من ناحية حجم العمليات المحاسبية أو عدد المتعاملين بها، وذلك نتيجة الإقبال المتزايد على التعامل من خلال شبكة الانترنت بدلا من التعامل بالطريقة التقليدية المتمثلة بتنفيذ تلك العمليات المطلوبة (دهمش، والقشي، 2004، ص3).

يمثل استخدام الإنترنت أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل تقنيات المعلومات الحديثة التي ازداد استخدامها من قبل الشركات المختلفة بصورة عامة والإفصاح الإلكتروني بصورة خاصة. ومع تعدد استخدامات شبكة الإنترنت في المجالات المحاسبية المختلفة فان الإفصاح الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية يمثل أحد أهم تلك الاستخدامات (Hindi and Rich, 2010, p:23)، اضف الى ذلك بان السنوات الأخيرة شهدت نموا هائلا في استخدام الإنترنت، وأن العديد من الشركات قامت بإنشاء مواقع لها على الإنترنت، واستخدمت هذه المواقع للإفصاح عن بياناتها المالية، كما أن المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها على الإنترنت هي المعلومات نفسها التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها بشكل مطبوع (المطيري، 2012، ص4).

يعتمد الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، إذ اعتمدت معظم الشركات خاصة في الدول المتقدمة على المزايا التي توفرها الشبكة العنكبوتية العالمية لتلبية احتياجات الأطراف المهتمة بالشركة من المعلومات والبيانات في توقيت ملائم، وتجلى ذلك في مراحله الأولى بنشر القوائم المالية اعتمادا على وسائل مقيدة للنشر مثل برامج البحث التي لا يمكن ربط

المعلومات المفصح عنها مع معلومات أخرى تتعلق بها، إلا أن تطورات وسائل وأدوات الشبكة العالمية أتاح وسائل عرض وإفصاح أكثر تقدما وقبولا بالنسبة لمستخدمي الشبكة والشركات في آن واحد، باتجاه الوصول إلى المعلومات المحاسبية في توقيت مناسب (Marston, 2013, p: 65)، لذلك اتجهت العديد من الشركات في ظل اقتصاد المعرفة إلى نشر مختلف المعلومات المحاسبية الخاصة بها عبر مواقعها الإلكترونية على شبكة الإنترنت، حيث تحقق الشركات التي تنشر هذه البيانات والمعلومات على شبكة الإنترنت علاقات أفضل مع أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة مثل المستثمرين، المساهمين، الموردين والعملاء، كما أنها تخفض من تكاليف الاتصالات المطلوبة للاستفسار عن هذه المعلومات التي تعتبر مهمة لهم (عبدالمنعم، 2005، ص9).

1-2 مشكلة الدراسة

يُعد الإفصاح المحاسبي الخطوة الأولى والأهم التي تتيح للمستثمر تقييم الأداء المالي للشركة، ويقوم النظام المحاسبي للشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية بشكلها النهائي من خلال التقارير المالية والتي بدورها تتيح الفرصة لمساعدة المستخدمين وأصحاب الصلة من الأطراف الخارجية (كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والموردين والعملاء والجهات الحكومية والضريبية) على اتخاذ القرارات الاستثمارية الصائبة (المجمع العربي للمحاسبين القانونين، 2013، ص2).

ان استخدام تكنولوجيا المعلومات والانترنت احدث ثورة في عالم الاتصالات أسهمت بشكل كبير في تطوير طرق الإفصاح عن البيانات والقوائم المالية للشركات، وبشكل أكثر كفاءة من الطرق المعتادة للإفصاح التقليدي، اضف الى ذلك الى ان الإفصاح المحاسبي الإلكتروني اصبح يشكل أحد المحاور الأساسية التي تحكم الاتجاهات المعاصرة للأدب المحاسبي ، كما اصبح يمثل أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على إمكانية الاستفادة من وسائل تكنولوجيا الاتصال الحديثة في توصيل نتائج

الأعمال التي قامت بها الشركة لتلبية حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية من البيانات والمعلومات المحاسبية.

في السنوات الاخيرة تزايد الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات والافصاحات المحاسبية من قبل الشركات الكويتية المساهمة العامة، الامر الذي قد رفع من وتيرة وأهمية المعلومات المالية لما لها من قيمة من وجهة نظر المستفيدين منها في تصويب وتوجيه قراراتهم تجاه الأفضل، كما أن تلك المعلومات باتت تعكس الأثر الأكبر في عملية اتخاذ القرار الاستثماري، وأصبحت من أولويات المستثمرين في الشركات.

وفي ضوء المشكلة البحثية فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في الإجابة على التساؤلات الرئيسة الآتية:

السؤال الأول: هل تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها؟

السؤال الثاني: هل تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها؟

السؤال الثالث: هل تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها؟

السؤال الرابع: هل تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها؟

السؤال الخامس: هل تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية ؟

1-3 أهداف الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة يمكن صياغة أهداف الدراسة بما يلي:

1- إلقاء الضوء على أهم الأطر المفاهيمية المرتبطة بالإفصاح الإلكتروني في الفكر المحاسبي في ظل تنامي هذا النوع من الإفصاح على المستوى العالمي.

2- التعرف على مدى قيام الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

3- التعرف على مدى قيام الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.

4- التعرف على مدى قيام الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.

5- التعرف على مدى قيام الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.

6- التعرف على مدى قيام الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية.

1-4 أهمية الدراسة

تعد هذه الدراسة مساهمة في الفكر المحاسبي المتزايد عن ممارسات الإفصاح الإلكتروني، حيث تركز على دراسة مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المالية على الإنترنت للقوائم المالية والسياسات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بها الصادرة عن الشركات الكويتية المساهمة العامة، وقد جاء اختيار هذه الشركات نظراً للدور المهم الذي تلعبه هذه الشركات كواجهة للتعاملات المالية، الأمر الذي يقتضي

دراسة العوائق والمشكلات التي تعترض سبل الإفصاح عن المعلومات المالية على الإنترنت في القوائم المالية ورفع كفاءتها وفعاليتها.

وتتضح أيضا الأهمية العلمية لهذه الدراسة الى عدم وجود إطار محاسبي منظم يحكم الإفصاح الإلكتروني للشركات حتى الآن الأمر الذي يؤدى إلى حدوث تفاوت في ممارسات الإفصاح الإلكتروني بين الشركات أو لدى نفس الشركة من فترة لأخرى، كذلك تعود اهمية هذه الدراسة الى ندرة الدراسات السابقة في البيئة الكويتية التي تناولت مدى تطبيق الشركات للإفصاح الإلكتروني.

كما تنبع الأهمية العملية لهذه الدراسة من خلال النظر إلى الأمور الآتية:

1- اتجاه الشركات المتزايد نحو اقتناء وتطبيق تكنولوجيا المعلومات والتحول من نظم المحاسبة اليدوية إلى نظم المحاسبة الإلكترونية.

2- حاجة مستخدمي التقارير المحاسبية الإلكترونية في الشركات الكويتية المساهمة العامة إلى معلومات مالية تساعدهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية.

3- تزايد الاهتمام بسوق المعرفة والمعلومات وكبر حجم الاستثمارات التي تنفق لاقتناء وتشغيل وصيانة تكنولوجيا المعلومات.

5-1 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على الفرضية العدمية الآتية:

الفرضية الأولى: لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

الفرضية الثانية: لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.

الفرضية الثالثة: لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.

الفرضية الرابعة: لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.

الفرضية الخامسة: لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية.

1-6 مصطلحات الدراسة

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد المعاني الإجرائية لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة والمستخدمة فيها:

الإفصاح الإلكتروني: قيام الشركة بنشر كل أو بعض البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بها في موقعها الإلكتروني، وذلك من خلال الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) في عرض المعلومات الخاصة بالشركة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية بهدف تحقيق أغراض المستفيدين من تلك المعلومات (المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 2013، ص4).

الإفصاح المحاسبي: وتعني الإفصاح عن المعلومات الهامة، والمعلومات الإيضاحية المقدمة مع البيانات المالية سواء في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة أو في صلب البيانات نفسها وتعد جزءاً لا يتجزأ من تلك البيانات، التي تقدم إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة لغرض مساعدتهم في إتخاذ القرارات بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية أن تكون شاملة (المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 2013، ص2).

القوائم المالية: هي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي والتي يتم من خلالها عرض مالي منظم للمركز المالي للشركة والعمليات التي تقوم بها، بهدف عرض المعلومات

حول المركز المالي للشركة والأداء والتدفقات النقدية التي تستخدم عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتتضمن التقارير والكشوف والقوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل النظام المحاسبي لغرض إظهار نتائج الأعمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمشروع في نهاية الفترة المالية (الشريف، 2013، ص52). وتشمل القوائم المالية على أربعة قوائم رئيسية هي:

-قائمة المركز المالي: وهي تبين قائمة المركز المالي المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات فترة زمنية معينة، وتقدم هذه القائمة تصورا عن حجم نشاط الشركة من خلال مجموع الموجودات، وتعطي كذلك تصورا عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب الشركة في تلك المصادر الاقتصادية(Kieso & Weygandt, 2010, p: 205).

-قائمة الدخل (نتيجة الأعمال): وهي تبين قائمة الدخل أو نتيجة العمليات والأنشطة التشغيلية وهي تفسر بعض التغيرات التي تطرأ على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين قائمة المركز المالي أول المدة وآخرها، وسيتم اختيار عناصر الإفصاح في هذه القائمة التي توفر للمستثمرين معلومات تساعدهم في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الايرادية للشركة، وفي الحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد الشركة بشكل فعال من أجل تعظيم القوة الايرادية. بالإضافة إلى الإفصاح عن أنشطة الشركة التي تؤثر على المجتمع وتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليها، وتوفير معلومات للمالكين عن نتائج استثماراتهم في الشركة (الفداع، 2008، ص102).

-قائمة حقوق الملكية (المساهمين): وهي تمثل قائمة حقوق الملكية لعمليات رأس المال لأصحاب المشروع، وتشتمل على الأسهم العادية بقيمتها الاسمية والاحتياطيات القانونية والاختيارية وعلاوة الإصدار لأسهم عادية وكذلك

الأرباح المحتجزة غير الموزعة وقد تشتمل على قيمة الأسهم الممتازة. وتوضح عناصر هذه القائمة في مجملها للمستثمرين كيفية تصرف إدارة الشركة بالأرباح السنوية ما بين، توفير الاحتياطيات، وتوزيع الأرباح، وحجز الأرباح المتبقية "أرباح محتجزة" (Kieso & Weygandt, 2010, p: 212).

-قائمة التدفقات النقدية: هي تبين قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات وهي تشتمل تدفقات تأتي من أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية. وتعكس هذه القائمة حركة التدفقات النقدية واتجاهاتها بحيث توفر معلومات حول الهيكل المالي للشركة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون) وقدرة الشركة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع المتغيرات في الظروف والفرص المختلفة (Walgenbach etal, 2008, p: 10).

السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم الشركة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية(المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 2013، ص32).

الشركات المساهمة: هي الشركات المساهمة المسجلة والمدرجة أسهمها في السوق المالي والمعتمدة بموجب قانون الأوراق المالية، وتنشأ بترخيص من الدولة وتكون هذه الشركات وكل مصدر عام فيها ملزم بطرح أوراقه المالية المصدرة لتداولها في السوق المالي، إذ يحق للجمهور التعامل في أسهمها بالبيع والشراء، ويتمثل رأس مال هذه الشركات في أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول أصلًا ومسئولية المساهمين محددة بقدر أسهم أو حصص كل منهم في رأس المال، ويقوم بإدارتها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون من بينهم، ويكون للشركة اسمًا تجاريًّا مشتقًّا من الغرض من إنشائها(التقرير السنوي لسوق الكويت للأوراق المالية، لعام 2014).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 تمهيد

2-2 الإفصاح المحاسبي

2-3 الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-4 مفهوم الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-5 قواعد الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-6 محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

2-7 لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language كأداة للإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-8 مراحل تطوير الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-9 مزايا استخدام الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

2-10 مشاكل الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية، والحلول المقترحة

2-11 واجبات مدقق الحسابات لمنح تقرير تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

2-12 سبل تطوير أداء مدقق الحسابات لإضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولا: الدراسات باللغة العربية

ثانيا: الدراسات باللغة العربية

ثالثا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 تمهيد

إن الثورة التكنولوجية التي ظهرت في هذا العصر، جعلت الحاجة ماسة لتغيير نظام العمل حتى يواكب هذا التطور التكنولوجي في شتى العلوم، فأصبح النظام المحاسبي يعمل بطريقة الكترونية من خلال نظام يهدف إلى تسهيل العمل والإنجاز بشكل أسرع، وإنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية مفيدة للمستخدم الداخلي والخارجي لإتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية، أو أية قرارات أخرى يستفيد منها مستخدمو هذه المعلومات.

يعتبر الإفصاح المحاسبي مثار اهتمام عدد من الباحثين في حقل المحاسبة على المستويين النظري والتطبيقي، كما يعد الربط بين الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتكلفة رأس المال واحدا من أهم القضايا الأساسية التي لاقت اهتماما كبيرا على المستويين النظري والتطبيقي، فمنذ الكساد العظيم في الولايات المتحدة في عام 1929م تركزت جهود المشرعين على وضع حد لتحفظ منظمات الأعمال في تحديد توقيت ومدى ومحتوى وشكل الإفصاح الذي يقدم إلى أصحاب المصالح، مع ذلك فانه لا يزال هناك فرق ملحوظ في مستوى الإفصاح لمنظمات الأعمال المدرجة في الأسواق المالية (العيسى، 2000، ص75).

من جانب آخر فإن قيام الشركات بتقديم مستوى معين من الإفصاح بعضه إفصاحا" إلزاميا وبعضه الآخر إفصاحا اختياريا لم يكن بلا هدف، حيث أوضحت العديد من الدراسات أن تحقيق بعض المنافع الاقتصادية ومنها تخفيض تكلفة رأس

المال كان على رأس اهتمامات متخذي القرارات الخاصة بالإفصاح لدى الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية (Rikanovic, 2005, p: 52).

وقد تناولت العديد من الدراسات تصورات مختلف الأطراف حول أهمية الإفصاح المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، ومن الأسباب التي تقف وراء قيام الشركات بتقديم مستوى معين من الإفصاح المحاسبي التخفيض في تكلفة رأس المال، التأثير على سعر السهم السوقي، تحسين قدرة الشركة في الحصول على التمويل من خلال أسواق رأس المال وبالكلفة المناسبة (Myburgh, 2011, p: 99).

وقد بين (Foster, 2006, p: 59) أن قوى السوق وليس التشريعات هي في الغالب الدافع وراء قيام الشركات بالإفصاح المحاسبي، وأضاف أن قوى السوق هي من تحدد أو تؤثر على محتوى وتوقيت الإفصاح في القوائم المالية.

كما بين (Kothari, 2011, p: 105) و (Myburgh, 2011, p: 200) أن المستثمرين يقيمون الشركة بناء" على ما يتوافر لديهم من معلومات، حيث يستخدم هؤلاء عادة معلومات سابقة ومعلومات حالية، إضافة إلى معلومات حول الصناعة التي تنتمي إليها الشركة والحالة الاقتصادية العامة وذلك للحصول على القيمة العادلة للشركة.

وحسب (Lambert etal, 2007, p: 385) فإنه من المفترض أن هناك علاقة بين النظرية الاقتصادية والفكر المحاسبي الحديث، ذلك أن التوسع في الإفصاح يؤدي إلى انخفاض في تكاليف تباين المعلومات (مثل التكاليف التي يدفعها المستثمرون المحللون الماليون الخارجيون) وهذه تعتبر أحد العناصر المكونة لتكلفة رأس المال في الشركات.

ويمكن القول إن زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي من شانه أن يؤدي إلى انخفاض محتمل في درجة تباين المعلومات التي لدى مديري الشركات من جهة

والمساهمين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين في أسهم الشركة (البائعين والمشترين المحتملين لأسهم الشركة) من جهة أخرى.

2-2 الإفصاح المحاسبي

يمكن النظر إلى الإفصاح المحاسبي كظاهرة تتأثر بالعديد من الظروف ومنها الظروف الاقتصادية والظروف القانونية وغيرها. ويكن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة وبكل موضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

ويشير (المليجي، 2006، ص21) أن مفاهيم الإفصاح المحاسبي قد اختلفت من مرحلة إلى أخرى وفق المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي، حيث يتضمن كل مفهوم الكيفية التي يمكن للوحدات المحاسبية أن تتبعها لبناء إفصاح محاسبي يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية ويلبي احتياجات الهيئات المشرفة على أسواق رأس المال ومستخدمي القوائم والتقارير المالية. كما أشار إلى أن شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية قد يختلف جوهريا باختلاف مفهوم الإفصاح المطبق، حيث إن القوائم والتقارير المالية التي تعد وفقا لمفهوم الإفصاح الكافي من شأنها أن تختلف عن القوائم والتقارير المعدة طبقا لمفهوم الإفصاح العادل، عن القوائم والتقارير المعدة وفقا لمفهوم الإفصاح الشامل.

ويذكر (Belkaoui, 2004, p: 14) أن هناك إجماعا في أدبيات المحاسبة على أن الإفصاح عن البيانات المحاسبية يجب أن يكون شاملا وعادلا وكافيا ، وقد قدم توضيحا لهذه المفاهيم يتمثل في أن الإفصاح الكافي يجب أن يتضمن على الحد الأدنى من المعلومات بحيث تكون القوائم المالية غير مضلله. وينطوي الإفصاح العادل على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما الإفصاح الشامل يستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى نضمن عدم

إخفاء أية معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي والتالي فأنه يمكن النظر إلى العدالة كهدف أساسي يجب التركيز عليه في مواجهة الكفاية والشمول.

وقد انتقد (Hendriksen, 2001, p: 92) مفهوم الإفصاح الشامل مع أنه يشير بأنه أكثر المفاهيم شيوعا فيذكر أنه " قد ينطوي على عرض معلومات غير ضرورية وهذه قد تخفي معلومات جوهرية مما يؤدي إلى صعوبة عملية تفسير المعلومات، ومن ثم تعيق عملية اتخاذ القرارات". لذلك قام هذا الباحث بإضافة خاصية جديدة للإفصاح هي المناسبة حيث أشار بأن الإفصاح المناسب هو الذي يوفر المعلومات الجوهرية بحيث تكون كافية وعادلة وشاملة، إضافة إلى قوله "بأنه لا يوجد تباين حقيقي بين المفاهيم الثلاثة إذا ما تم استخدامها في سياقها الصحيح".

ويشير (أبو المكارم، 2012، ص35) إلى أنه يمكن الاستغناء عن المفاهيم الثلاثة للإفصاح، واستبدالها بمفهوم واحد هو "الإفصاح الفعال" باعتبار أن الفعالية تستهدف تحقيق الأهداف المرجوة.

وقد صنفت (Verrecchia, 2011, p: 97-98) مفاهيم الإفصاح المحاسبي إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

1- مفهوم الإفصاح الترابطي: يربط هذا النوع بين كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها من قبل الشركة من جهة والاختلاف والتنوع في أنشطة المستثمرين الذين يتنافسون في سوق رأس المال من جهة أخرى. ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم والتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم بسوق الأوراق المالية.

2- مفهوم الإفصاح الاختياري: يربط هذا النوع بين الظروف المصاحبة لاختيارات الإفصاح المتاحة للمديرين تلك غير المشروطة بقوانين أو تعليمات، واختياراتهم فيما يتعلق بالإفصاح عن معلومات متوافرة لديهم. ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن

المعلومات بالقوائم والتقارير المالية من جانب مديري الشركات والتي تكون متاحة لديهم وغير ملزمين بالإفصاح عنها قانونا.

3- مفهوم الإفصاح الكفؤ: يربط هذا النوع بين الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية وبيئة سوق الأوراق المالية بافتراض أن حوافز الإفصاح تكون خارجية المنشأ. ويتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن المعلومات بالقوائم والتقارير المالية التي تضمن كفاءة سوق الأوراق المالية بغض النظر عن حوافز إدارة الشركات عند الإفصاح عن تلك المعلومات، هذا وسيتم بحث العلاقة بين الإفصاح الاختياري ونظرية كفاءة السوق في قسم خاص ضمن المواضيع التي سيتم تناولها لاحقا في الإطار النظري للدراسة.

كما يمكن تقسيم الإفصاح إلى مستويين هما: الإفصاح الوقائي والإفصاح الإعلامي (التثقيفي)، حيث يعني الإفصاح الوقائي عن المعلومات التي من شأنها جعل القوائم المالية غير مضلله لمستخدميها، وهذا يعبر عن النظرة التقليدية للإفصاح تلك التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية، ومن ثم فإن هذا المستوى من الإفصاح يمثل الإفصاح الكافي. بينما يعني الإفصاح الإعلامي (التثقيفي) الإفصاح عن كافة المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية والتي من شأنها أن تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. ومن ثم فإن هذا النوع يمثل مستوى أكثر إيجابية من الإفصاح ويحقق في طياته كلا من مستوى الإفصاح العادل والشامل (مقلد، 2008، ص43).

وقد قسم (Rikanovic, 2005, p: 91-92) مفاهيم الإفصاح إلى ثلاثة أقسام مختلفة، وهي كما يلي:

1 – مفهوم الإفصاح القائم على السيولة: وهو مبني على افتراض أن تخفيض التباين في المعلومات بين مختلف أنواع أصحاب المصالح من خلال رفع مستوى الإفصاح يزيد من سيولة الورقة المالية (يمكن تقدير سيولة الورقة المالية من خلال حجم تداولها في سوق الأوراق المالية) ويجعل المستثمرين بها على ثقة بأن أسهم هذه الشركات مسعرة بطريقة عادلة.

2- مفهوم الإفصاح القائم على التوسع في نشر المعلومات: وهو مبني على افتراض أن نوعية المعلومات المالية وغير المالية التي تقوم الشركات بإنتاجها للاستخدام من قبل أصحاب المصالح هي متشابهة لكل الأوراق المالية، أما الفروق بينها فتكمن في إدراك هؤلاء لهذه المعلومات وإمكانية وصولهم إليها. حيث إن المستثمر عادة يختار الأوراق المالية التي يعرف عنها جيدا لتكون ضمن محفظته، أما الأوراق المالية التي لا يسمع بها كثيرا أو تلك التي تكون غير واضحة ضمن البيئة الاستثمارية فمن المتوقع أنها لن تكون من ضمن اختياراته، وسيتناول الباحث هذا الموضوع عند مناقشة أدوات الاتصال مع المستثمرين.

3- مفهوم الإفصاح القائم على التقدير: ، وهو مبني على افتراض أن كمية المعلومات المتاحة للمستثمرين تختلف من ورقه مالية إلى أخرى، وأن هذا الاختلاف ينتج فروقا في المخاطر التي يقدرها أصحاب المصالح لكل ورقة من الأوراق المالية و يؤثر ذلك بشكل مباشر على العائد الذي يطلبه المستثمرون.

وبين (Rikanovic, 2005, p:92) أنه على الرغم من أن مفاهيم الإفصاح تبنى على مجموعات مختلفة من الفرضيات إلا أنها جميعا تصف نفس الظاهرة ولكن من عدة زوايا، ولهذا فإنه لا يراها منفصلة عن بعضها وإنما مكملة الواحدة للأخرى.

ويرى الباحث أن إتباع أي من مفاهيم الإفصاح سالفة الذكر له تأثير هام على مستوى الإفصاح الذي تقدمه الشركات، فإذا ما تم اتبع مفهوم الإفصاح الكافي فإنه من المتوقع أن الإفصاح الذي تقدمه الشركات سوف لن يتعدى المتطلبات الإلزامية التي تفرضها القوانين والتشريعات المعمول بها وهذا ما نسميه الإفصاح الإلزامي، أما في حالة إتباع مفاهيم أخرى للإفصاح مثل مفهوم الإفصاح الشامل أو مفهوم الإفصاح العادل فإنه بذلك يحرض الشركات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على التوسع في الإفصاح الذي تقدمه.

3-2 الإفصاح الإلكتروني للبيانات المحاسبية

اتجهت العديد من الشركات في ظل اقتصاد المعرفة إلى نشر مختلف المعلومات المحاسبية الخاصة بها عبر مواقعها الإلكترونية على شبكة الإنترنت، حيث تحقق الشركات التي تنشر هذه البيانات والمعلومات على شبكة الإنترنت علاقات أفضل مع أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة مثل المستثمرين، المساهمين، الموردين والعملاء، كما أنها تخفض من تكاليف الاتصالات المطلوبة للاستفسار عن هذه المعلومات التي تعتبر مهمة لهم (عبدالمنعم، 2005، ص9).

يعتمد الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، إذ اعتمدت معظم الشركات خاصة في الدول المتقدمة على المزايا التي توفرها الشبكة العنكبوتية العالمية لتلبية احتياجات الأطراف المهتمة بالشركة من المعلومات والبيانات في توقيت ملائم، وتجلى ذلك في مراحله الأولى بنشر القوائم المالية اعتمادا على وسائل مقيدة للنشر مثل برامج البحث التي لا يمكن ربط المعلومات المفصح عنها مع معلومات أخرى تتعلق بها، إلا أن تطورات وسائل وأدوات الشبكة العالمية أتاح وسائل عرض وإفصاح أكثر تقدما وقبولا بالنسبة لمستخدمي الشبكة والشركات في آن واحد، باتجاه الوصول إلى المعلومات المحاسبية في توقيت مناسب(Marston, 2013, p: 65)، ويمكن أن يؤدي إستخدام شبكة الإنترنت في نظم المعلومات المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الفوائد في مجال الإفصاح المحاسبي، خاصة بتوافر الخصائص النوعية التي يتطلب توافرها في المعلومات المحاسبية وكما يلي: (السقا، وآخرون، 2005، ص10)

1- إن سرعة توصيل نتائج الأعمال من البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، سوف يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر منها للجهات التي تستخدمها في إتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالمنشأة المعنية، وهو ما يساهم في تحقيق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من خلال توفير المعلومات بسرعة وضمن التوقيت المناسب وبدون أي تأخير يمكن أن ينتج عن عملية النقل والتوصيل.

2- تتحقق خاصية الحيادية في توصيل البيانات والمعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال تأمين إيصالها إلى كافة الجهات وبنفس الشكل والمحتوىوالمضمون وبنفس الوقت أيضاً .

3- إمكانية تحقيق التغذية العكسية بشكل فوري، حيث أن الاتصال عبر شبكة الإنترنت سوف يساهم في تأمين الاتصال السريع من قبل الجهات المستخدمة، مما يتيح إمكانية معرفة ردود أفعالها ونتائج قراراتها المتخذة في ضوء البيانات والمعلومات التي توفرها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة.

4- تسهيل إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على شبكة الانترنت، سواء تلك المتعلقة بالبيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن المنشأة أو بالبيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة لمنشآت أخرى لنفس الفترة الزمنية، وهو ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة.

ويرى الباحث أن استخدام شبكة الإنترنت لنشر التقارير والقوائم المالية يمثل ضرورة هامة في الوقت الحاضر، وذلك بسبب تعدد استخدامات وسائل وتقنيات المعلومات في مختلف المجالات وبصورة خاصة في مجالات الأعمال الإدارية والمحاسبية، وان استخدامها في عمل نظم المعلومات المحاسبية تحديداً يتركز بدرجة كبيرة في تبادل البيانات والمعلومات سواء في داخل المنشأة نفسها أو مع بعضها البعض، وبالتالي فان هناك حاجة كبيرة في استخدام شبكة الإنترنت لأغراض نشر وتوزيع التقارير والقوائم المالية وتوصيلها إلى مختلف الجهات التي تحتاجها.

2-4 مفهوم الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

نشأ الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية متأثرا بمجموعة من المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية، ولعل أهم تلك المتغيرات تلك المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي ساهمت في تشكيل ملامح ذلك الإفصاح، فقد قاربت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحدود الزمانية والمكانية

وأدركت الكثير من الشركات ضرورة أن تستغل الإمكانات التكنولوجية الهائلة لشبكة الانترنيت في سرعة انتشار المعلومات.

يعرف (Oyelere, 2013, p: 27) الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على أنه قيام الشركة بنشر كل أو بعض البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بها في موقعها الإلكتروني.

ويعرفه آخرون بأنه توزيع البيانات المحاسبية ومعلومات الأداء للشركات باستخدام الشبكة العنكبوتية العالمية (Ashbaugh, 2009, p: 241).

ويشير البعض أن الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية يعني قيام الشركة بإنشاء موقع أو أكثر على شبكة المعلومات الدولية لنشر المعلومات التي ترى الشركة أنها تغطي قطاعات واسعة من مستخدمي الشبكة، ويعد إفصاحا إلكترونيا للمعلومات المحاسبية، قيام الشركة بنشر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية أو تقارير مالية دورية أو ربط هذه القوائم بموقع رسمي، أو كل ما سبق (Debreceny, 2005, p: 196).

2-5 قواعد الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

نظراً لوجود مجموعة من التغيرات التي يمكن أن تطرأ على شكل التقارير والقوائم المالية في حالة الإفصاح الإلكتروني، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بإعداد دراسة توضح أثر التقنية على تغيير شكل التقرير المالي، بل أنه وضع على موقعه الإلكتروني نماذج لما ينبغي أن يكون عليه التقرير المالي لشركة افتراضية، كما حدد مجموعة من قواعد الإفصاح الإلكتروني، والتي ينبغي التأكد من وجودها وتنفيذ الشركة لها عند نشرها التقارير والقوائم المالية الخاصة بها على مواقعها على شبكة الإنترنت بالآتي: (www.shatharat.net/vb/showthread.php).

1- عدم تضارب المعلومات المفصح عنها إلكترونيا مع المنشورة بالصحف.

2- تحديد الجزء من موقع الشركة على الإنترنت الذي يتم عرض التقرير المالي فيه بحدود تفصله عن باقي أجزاء الموقع، حتى يسهل للمستخدمين الوصول إليه، وأنه يخضع للرقابة والمتابعة بواسطة مدقق الحسابات.

3- عند نشر القوائم والتقارير المالية بشكل أكثر تفصيلاً عن القوائم المالية المنشورة بالطرق التقليدية، فإن على الشركة أن تؤكد أن البيانات المنشورة بموقعها على الإنترنت تطابق البيانات المنشورةتقليدياً .

4- إذا قامت الشركة بنشر تقريرها المالي على مواقعها بالإنترنت بلغات مختلفة عن لغة التقرير الأصلية فينبغي أن يقوم مدقق الحسابات الأصلية بمراجعة تلك التقارير على مسؤولية الشركة، وإذا لم تكلفه الشركة بذلك فإن عليها أن تنص على ذلك صراحة بكل تقرير مترجم.

5- ينبغي الإبقاء على مكان وصفحات التقرير في نفس الموقع على شبكة الإنترنت بحيث يمكن للمستخدمين الرجوع إليه عند الحاجة، على أن يكون ذلك لفترة محددة معلنة على نفس الموقع.

ويرى الباحث أهمية الالتزام بأحكام الإفصاح الإلكتروني بهدف تعزيز ثقافة الإفصاح وتنمية الوعي لدى الجهات المصدرة للأوراق المالية والأشخاص المطلعين عن أهمية الالتزام بأحكام الإفصاح ومسئولياتهم اتجاه هذا الموضوع من أجل تحسين مستوى الشفافية والإفصاح.

2-6 محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

يتفاوت محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا تفاوتا واضحا من حيث نوعية المعلومات وكذلك أسلوب عرضها في الموقع، هذا التنوع في المعلومات المفصح عنها على مواقع الشركات يشمل على سبيل المثال صورا مشابهة للتقرير المالي المطبوع، أو القوائم المالية الكاملة ولكن بدون تفسيرات أو إيضاحات ملحقة بها، أو ملخص للبيانات الموجودة في القوائم المالية، أو إضافة بيانات جديدة غير متوافرة

في التقرير الورقي مثل النسب المالية، والإحصاءات، والمبيعات الشهرية أو الأسبوعية، وآخر سعر للأسهم وتقارير المحللين والإفصاح عن المعلومات المالية بأشكال مختلفة مثل استخدام مبادئ محاسبية لدول أخرى أو استخدام عملات نقدية أخرى، وكذلك إرفاق تقرير مدقق الحسابات (العتيبي، 2005، ص35).

ويشير (Fitzsimons and Shoaf, 2006, p: 66) إلى أن مواقع الشركات تتفاوت أيضا في وسائل وإمكانيات عرض المعلومات المحاسبية من وسائل مقيدة للنشر – لا يمكن ربط البيانات المنشورة مع بيانات أخرى متعلقة بها– إلى وسائل وأدوات متطورة تسمح بتحويل وربط النصوص والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ويتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب نشرها من خلال المواقع الإلكترونية في:

1- **بيانات ومعلومات مالية،** مثل التقارير المالية السنوية والربع سنوية، والنسب المالية، ووضع المخزون، وتقرير مدقق الحسابات، وبيانات مقارنة مع المنافسين.

2- **بيانات ومعلومات وصفية وغير مالية،** مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة وعدد العاملين بها وتشكيل مجلس الإدارة ووسائل الاتصال بها.

3- **أدوات على الموقع،** تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع الشركة صاحبة الموقع كخدمات التجارة الإلكترونية.

2-7 لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language كأداة للإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

لقد واجه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية مشاكل عدة من أهمها: الصيغ المختلفة لكتابتها والتي تختلف من شركة لأخرى، فبعضها يستخدم PDF والبعض الأخر يستخدم صيغة EXCEL أو HTML أوWORD ومن الصعوبة مقارنة ما تحتوى هذه الصيغ من معلومات، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة التكاليف، وعدم الكفاءة وضعف في عملية صنع القرار. وبالبالي فانه يتم الإفصاح المحاسبي للتقارير

والقوائم المالية على شبكة الإنترنت من خلال مجموعة من الأساليب أهمها: إستخدام الجداول الإلكترونية ، برنامج العرض الحركي ، العرض عن طريق الفيديو، حيث تقوم بعض الوحدات الاقتصادية في الآونة الأخيرة بإضافة بعض مقاطع الفيديو لكي توضح بعض إنجازاتها ونجاحاتها في نشاطها الاقتصادي والمالي، فهي ترى أن هذا العرض على مواقعها على شبكة المعلومات يوضح أكثر للمستخدم الإنجازات التي تحققت وبصورة مرئية، وهو ما يساهم في تحقيق مزيد من ثقة المستخدمين في الوحدة الاقتصادية (عبد الوهاب، 2005، ص14).

ومن محاولات عدد من المحاسبين لتبني طريقة موحدة تم في عام 1998 م اللجوء إلى XML أو ما يعرف بعلم التصنيف، وإنشاء لغة مرنة لوصف البيانات المالية وتبادلها الكترونياً ونشرها على الشبكة العنكبوتية لتلبية متطلبات العمل والمعلومات المالية أطلق عليها (XBRL) Extensible Business Reporting Language وتعني لغة تقارير الأعمال القابلة للامتداد، ويمكن لجميع أنواع الشركات أن تستخدم (XBRL) لأنه قابل للامتدادومرن بحيث يُمكن الشركات من تكييفه لتلبية المتطلبات المختلفة، والتركيب القوي يسمح له بالمعالجة الكفوءة للبيانات وإبراز الأخطاء والفجوات، ومعالجة إعادة استعمال البيانات:

ويعتمد هذا الأسلوب للتقرير على وسائل وأدوات تحويل وربط النصوص والإفصاح عن المعلومات عموما، من خلال ما يعرف بخدمات الشبكة الدولية للمعلومات حيث يتم التركيز من قبل المنظمات المهنية المحاسبية على استخدام لغة التقرير المالي الموسع التي تعد بمثابة لغة إلكترونية يمكن استخدامها لتهيئة التقارير المالية من أجل نقلها وتبادلها ونشرها عبر الويب من خلال الحاسوب لمستخدمي الشبكة، وقد أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants إلى أن لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال، فهي تمثل إطار سيمكن من إعداد ونشر التقارير المالية في صيغ متنوعة، ويمكن من تبادل وتحليل البيانات التي تتضمنها، كما

ستمكن هذه اللغة من عمليات التبادل المؤتمتة واستخلاص موثوق للمعلومات المالية بين العديد من تطبيقات البرامج (http://thawra.alwehda.gov.sy/).

وكنتيجة للتطور في تقنية الويب تدرجت لغة التقرير الإلكتروني من التبادل الإلكتروني إلى لغة التقرير المالي الموسع إلى أن وصلت إلى لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) حيث يتم الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية على شبكة الإنترنت من خلال مجموعة من الأساليب أهمها الجداول الإلكترونية وبرنامج العرض الحركي ، فضلاً عن قيام بعض الوحدات الاقتصادية بإضافة مقاطع فيديو لتوضيح بعض إنجازاتها المالية والاقتصادية فيما يزيد من ثقة المستخدمين (عبدالصادق، 2010، ص2).

2-8 مراحل تطوير الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى مراحل التطوير لا بد من توضيح شرط اعتبار الشركة بأنها مطبقة للإفصاح الإلكتروني، وهو توفرها على موقع أو أكثر على شبكة الإنترنت، ويتضمن واحداً على الأقل مما يلي: (توفيق، 2012، ص258)

1- مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية.

2- تقارير مالية دورية طبقاً لما هو محدد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 34.

3- أداة ربط بقوائمها المالية في أي مكان آخر بشبكة الإنترنت، فعلى سبيل المثال يمكن أن يتحول المستخدم من موقع الشركة على الشبكة إلى موقع هيئة سوق المال مثلاً على نفس الشبكة ويحصل على بيانات ومعلومات عن القوائم المالية للشركة من هذا الموقع.

ويتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب نشرها من خلال المواقع على الإنترنت في: (Fitzsimons and Shoaf, 2006, p: 66 – 67)

1- بيانات ومعلومات مالية، مثل التقارير المالية السنوية والربع سنوية، والنسب المالية، ووضع المخزون، وتقرير مدقق الحسابات، وبيانات مقارنة مع المنافسين.

2- بيانات ومعلومات وصفية وغير مالية، مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة وعدد العاملين بها وتشكيل مجلس الإدارة ووسائل الإتصال بها.

3- أدوات على الموقع تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع الوحدة الاقتصادية صاحبة الموقع كخدمات التجارة الإلكترونية.

ويشير (Lymer, 2009: 62-65) الى أن هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها لنشر التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمنشأة على مواقعها على شبكة الإنترنت وتتمثل هذه المعايير بما يلي:

1- أن تؤكد المنشأة على أن البيانات المنشورة في القوائم والتقارير المالية على موقعها على الإنترنت تتطابق مع تلك المنشورة تقليدياً إلا أنها تحتوي على تفاصيل أكثر تفصيلاً عن القوائم المالية المنشورة بالطرق التقليدية.

2- لكي يسهل إخضاع التقرير للرقابة والمتابعة بواسطة مراقب الحسابات، ينبغي القيام بتحديد الجزء من موقع المنشأة على الإنترنت والذي يتم من خلاله عرض التقرير المالي وبحدود تفصل التقرير عن باقي أجزاء الموقع، وذلك لكي يسهل الوصول إليه من طرف المستخدمين لهذه التقارير.

3- ينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الخارجي بمراجعة التقارير المالية الواردة في الموقع بلغات مختلفة عن لغة التقرير الأصلية ويكون ذلك على مسئولية المنشأة وإذا لم تكلفه المنشأة بذلك فإن عليها أن تنص على ذلك صراحة بكل تقرير مترجم، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن يتم نشر التقرير المالي بلغته الأصلية على نفس الموقع وفي مكان محدد لكي يمكن لمستخدمي هذه التقارير القيام بعملية المقارنة.

4- أن يتم تقديم البيانات الأساسية للمستخدمين بشكل يمكن تحميله على الأقراص الصلبة الخاصة بأجهزة الحاسوب المكونة لنظم معلوماتهم لكي يمكنهم إجراء التحليلات المالية على معلومات التقرير دون الحاجة إلى الرجوع مرة أخرى لموقع المنشأة التي قامت بنشر تقاريرها على شبكة الإنترنت.

5- يتوجب الإبقاء على مكان وصفحات التقرير في نفس الموقع على شبكة الإنترنت، وبشكل يسهل عملية رجوع المستخدمين إليه عند حاجتهم للتقارير، وأن يكون ذلك لفترة محددة ومعلنة على نفس الموقع الإلكتروني، على أن يتم تحديد تاريخ نشر التقرير وتاريخ أخر تعديل تم عليه.

6- عدم وجود تضارب أو اختلاف في محتويات التقارير المالية المنشورة على الإنترنت مع تلك المعدة ومنشورة بصورة تقليدية بالصحف.

7- ضرورة قيام المنشأة بذكر المبادئ المحاسبية التي استخدمتها في إعداد تلك القوائم إذا كان هناك تغيير في المبادئ المستخدمة عن الفترات السابقة.

8- العمل على تحديث أسعار الأسهم المعلنة من قبل منذ بدء تاريخ النشر الإلكتروني للتقارير والبيانات المالية.

أما أهم المراحل التي تنتهجها الشركات لتطوير الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية فهي على النحو الآتي: (فوده، 2009، ص6)

المرحلة الأولى: وجود شبكة الانترنت.

المرحلة الثانية: استخدام الإنترنت كوسيط لاتصال المعلومات المالية.

المرحلة الثالثة: الاستفادة القصوى من تقنيات الانترنت والتي تشمل العروض ذات الوسائط المتعددة، التسجيل بالأسهم من خلال الانترنت، التجارة الإلكترونية ولغة (XBRL) الموحدة لصياغة التقارير المالية.

وهناك تقسيم لمراحل تطور الإفصاح الإلكتروني بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بتقسيمها إلى ثلاث مراحل يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

المرحلة الأولى: وفيها تم البدء في إنشاء مواقع الكترونية للشركات، وتم فيها استخدام تقنيات الانترنت كأحد الوسائل المستخدمة لنشر التقارير المالية من أبرز ملامح هذه المرحلة قلة عدد الشركات وعدم انتظام عملية النشر.

المرحلة الثانية: تتسم بتزايد عدد الشركات التي تملك مواقع الكترونية خاصة بها، وتم استخدام هذه التقنية بشكل واسع في نشر التقارير المالية المشابهة إلى حد كبير للتقارير المالية المطلوبة.

المرحلة الثالثة: وفيها ازدادت كمية البيانات المالية وغير المالية المنشورة على الانترنت بصورة أكبر من التقارير المالية المطبوعة بالإضافة إلى استخدام طرق متطورة في عرض هذه المعلومات.

2-9 مزايا استخدام الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية

يمكن أن يؤدي استخدام شبكة الإنترنت في نظم المعلومات المحاسبية إلى تحقيق العديد من المزايا في مجال الإفصاح المحاسبي، من خلال إمكانية توفير مجموعة من الخصائص النوعية التي يتطلب توافرها في المعلومات المحاسبية، وأهم هذه المزايا ما يلي: (السقا، 2010، ص7-8)

1- إن سرعة توصيل نتائج الأعمال سوف يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر منها للجهات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالشركة المعنية، وهو ما يساهم في تحقيق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من خلال توفير المعلومات ضمن التوقيت المناسب وبدون أي تأخير يمكن أن ينتج عن عملية النقل والتوصيل .

2- تتحقق خاصية الحيادية في توصيل البيانات والمعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية من خلال تأمين إيصالها إلى كافة الجهات وبنفس الشكل والمحتوى وبنفس الوقت أيضاً .

3- إمكانية تحقيق التغذية العكسية بصورة فورية، حيث أن الاتصال عبر شبكة الإنترنت سوف يساهم في تأمين الاتصال السريع من قبل الجهات المستخدمة ومعرفة ردود أفعالها ونتائج قراراتها المتخذة في ضوء البيانات والمعلومات التي توفرها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة.

4- تسهيل إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة، سواء بالبيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن الشركة أو بالبيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة لشركات أخرى لنفس الفترة الزمنية، وهو ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة.

كما يمكن أن تحقق الشركة المستخدمة لهذا الأسلوب الحديث للإفصاح المزايا التالية:

1- تخفيض تكلفة ووقت نشر البيانات والمعلومات.

2- زيادة قدرتها على التعامل مع عملاء غير معروفين من قبل وإمدادهم بالمعلومات.

3- زيادة حجم ونوعية وسرية البيانات والمعلومات المفصح عنها إلكترونياً .

4- تحسين إمكانية الوصول إلى المستثمرين المحتملين سواء داخل الدولة أو خارجها.

وفضلاً عن ذلك يمكن أن تقدم الشركة من خلال استخدام الإفصاح الإلكتروني تدفق للصوت والصورة من خلال مواقعها كما هو واضح في خدمة المتجر الافتراضي، كما يمكنها أيضاً فتح خطوط مباشرة لتلقي المعلومات والرسائل من خلال البريد الإلكتروني.

كما يمكن للشركات استخدام مجموعة من الأوامر تساعد على تدقيق وتحليل واستخدام المعلومات، ولعل من أهمها: (Fitzsimons and Shoaf, 2006, p: 68)

1- تحليلات باستخدام الرسومات والوسائل السمعية والمرئية لانعقاد الجمعيات العمومية وغيرها.

2- تسجيل عناوين البريد الإلكتروني للمتصلين لإبلاغهم أولاً بأول بمعلومات هامة عن الشركة، وإعداد سجل لحصر المترددين على الموقع.

3- أدوات ربط مع مواقع أخرى على الشبكة توفر للمتصل سرعة الحصول على بيانات ومعلومات أخرى مكملة قد يحتاج إليها من هذه المواقع الأخرى.

4- تقديم رسائل تحذيرية ترفق مع القوائم المالية.

5- التعريف بوسائل نقل الملفات والبيانات.

ويرى الباحث انه يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا في اتخاذ القرارات الاقتصادية متى كانت تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها، وأن تكون هذه المعلومات أيضا قابلة للإثبات وأنه في الإمكان التحقق من سلامتها، وأن تتصف بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، ويعتبر الدور المنتظر من مدقق حسابات لإضفاء الثقة بالمعلومات المحاسبية في ظل الإفصاح الإلكتروني أمراً حتميا.

2-10 مشاكل الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية، والحلول المقترحة

قد يصاحب الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية العديد من المشاكل منها مصداقية القوائم المالية، وثقة المستخدمين بما ورد فيها، حيث أن المستخدم للقوائم المالية لا يضمن أن تكون تلك القوائم المفصح عنها إلكترونيا هي نفسها التي تم

اعتمادها من قبل مدقق الحسابات، والسبب في ذلك هو إمكانية تغيير محتوياتها بسهولة من قبل إدارة الشركة أو بواسطة آخرين من خبراء استخدام الإنترنت، فضلا عما يتعلق بالإفصاح عن البيانات غير المحاسبية والتي يكون من غير المعلوم مدى مصداقيتها، وعليه فان مستخدمي المعلومات للشركات التي تتعامل من خلال الشبكة قد يشكون في مصداقية المتوافر لهم من البيانات سواء المحاسبية أو غير المحاسبية عن تلك الشركات نظرا لأن إدارة الشركات قد تعرض بيانات إضافية ولكنها غير رسمية وغير مدققة أو لا تتمتع بالمصداقية من وجهة نظر المستخدم بسبب أنه يصعب عليه تحديد مدى صحتها (عبد الوهاب، 2005، ص19).

ومن أهم المشاكل التي تظهر حول الثقة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا ما يلي: (الخيال، 2009، ص211)

1- نشر بعض الشركات معلومات محاسبية غير خاضعة لفحص مدقق الحسابات وغير معدة وفق المعايير المحاسبية.

2- الربط بين القوائم المالية المدققة وغير المدققة مما يؤدي إلى التشويش على مستخدمي تلك القوائم وعدم التفرقة بينهما.

3- قيام بعض الشركات بعرض معلومات جزئية أو ملخصة، قد يؤدي بمستخدميها إلى فهم خاطئ للوضع المالي للشركة نتيجة عدم رؤيتهم لتفاصيل المعلومات المحاسبية.

4- قيام بعض الشركات بإعادة صياغة قوائمها المالية بطريقة قد تؤدي إلى تغيير الرسالة التي يريد المدقق توصيلها إلى المستثمرين وأصحاب المصالح.

5- عرض معلومات اختيارية خارج نطاق القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفي الغالب تكون هذه المعلومات غير صادقة ومنحازة لصالح إدارة الشركة.

ويورد (ابو العزم، 2011، ص26) بعض الحلول المقترحة التي ظهرت نتيجة المحاولات العديدة من قبل الباحثين والهيئات المحاسبية للتغلب على المشاكل سالفة الذكر، وأهم هذه الحلول ما يلي:

1- وضع الشركات لعلامات الكترونية تخبر المستخدم عند الانتقال من القوائم المالية المدققة إلى القوائم غير المدققة وعند الخروج عن نطاق القوائم المالية.

2- وضع عبارات تصف التنسيق المتبع في عرض المعلومات وتبين كيف يتم تحديثها.

3- قيام بعض الشركات بإضافة برامج ذكية في موقع الشركة لتسهل للمستخدم الحصول على المعلومة الدقيقة والملائمة له.

4- استخدام بعض الشركات للوسائل الرقابية لأمن المعلومات وحماية تقرير المدقق، مثل استخدام التوقيع الرقمي من قبل الشركة المدققة ومراقبة موقع الشركة بشكل دوري من قبل المدقق لضمان مصداقية المعلومات الواردة فيه.

5- منع التزييف في تقرير المدقق بأن يكون التقرير في موقع الشركة المدققة وأن يكون هناك رابط بين موقع الشركة المدققة وموقع العميل.

6- أن يتضمن العقد بين المدقق والعميل على ما إذا كان العميل ينوي نشر التقارير المالية على المواقع الإلكترونية وتحديد عناوين المواقع التي سيتم فيها النشر.

2-11 واجبات مدقق الحسابات لمنح تقرير تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

إن تكليف مدقق الحسابات بتأكيد الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة من خلال مواقع الشركات على شبكة الإنترنت لا يعني قيامه بتدقيق محتويات القوائم المالية من أرصدة ومعلومات وتقديم تقرير بالرأي عنها، ولكنه يعني رغبة تلك الشركات

في الحصول على تأكيد من مدقق الحسابات بأن القوائم والتقارير المالية المنشورة إلكترونيا هي نفسها القوائم والتقارير المالية المتعلقة بنشاط الشركة عن الفترة المحددة، وبلغة أخرى فإن تكليف مدقق الحسابات بتأكيد الثقة إنما يعني رغبة الشركة في الحصول على خاتم الثقة عن مواقعها الإلكترونية لتأكيد مصداقية تلك المواقع لمستخدميها المستفيدين من محتويات التقارير المالية.

ويمثل خاتم الثقة رمزا لتقرير مدقق الحسابات المرخص له من قبل الهيئات المهنية التابع لها بمنح المواقع التي قام بتدقيقها تقريرا يؤكد الثقة في الموقع، وقد خول المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين محافظي الحسابات تدقيق مواقع الشركات على شبكة الإنترنت لتأكيد الثقة فيها والحصول على رقم تعريفي من الجهة المهنية التابع لها لكي يتصدر تقرير تأكيد الثقة ويتم وضعه بمعرفة ما يطلق عليه" مدير خاتم الثقة ".

أما أبرز المهام التي يقوم بها مدقق الحسابات لمنح تقرير تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا، فهي كما يلي: (عبد الوهاب، 2005، ص28)

1- ينبغي أن يتأكد مدقق الحسابات من خلال أداء مهمته من أن الشركة صاحبة الموقع على شبكة الإنترنت تقوم بإتباع نظام رقابي فعال وسليم يستطيع أن يؤكد بأن تعاملاتها على مواقعها يتم وفقا لما تم الإفصاح عنه على تلك المواقع.

2- ينبغي على مدقق الحسابات ألا يمنح خاتم الثقة أو التقرير بمنح الثقة في المواقع على شبكة المعلومات إلا إذا توافرت لديه فترة صلاحية لا تقل عن شهرين قبل تدقيق تلك المواقع، أما إذا كان هناك تكليف مستمر للمدقق للحصول على خاتم الثقة فإن التكليف ينبغي أن يبدأ بانتهاء الفترة السابقة.

3- العمل على تقييم نظم الرقابة وحماية المعلومات التي تتماشى مع إجراءات التجارة الإلكترونية وتبادل المعلومات إلكترونيا، والقيام بالاختبارات اللازمة للتأكد من تطبيق معايير الثقة التي أقرتها الهيئات المهنية.

4- ضرورة أن يشمل تخطيط مدقق الحسابات لأداء المهمة التأكد من أن الشركة صاحبة الموقع تلبي كافة المعايير والمبادئ التي حددتها الهيئات المهنية للحصول على خاتم الثقة.

5- قيام مدقق الحسابات بالتأكد من أن الشركة تعلن لمستخدمي مواقعها الإلكترونية الجوانب المتعلقة بما يلي:

أ- فترة صلاحية الشهادات الرقمية (خاتم الثقة) والتي يكون تاريخ صلاحيتها سنة كاملة من تاريخ إصدارها، وأن مدقق الحسابات سيقوم بتقديم تقرير دوري يوضح أن مواقع الشركة مازالت تتماشى مع معايير الثقة، وذلك خلال فترة صلاحية خاتم الثقة.

2- التغييرات التي أجرتها الشركة على مواقعها الإلكترونية من خلال التحديث أو حماية أمن المعلومات، وتأثير ذلك على القوائم والتقارير المالية المنشورة.

3- وفيما يتعلق بالتغييرات في مواقع الشركة على الإنترنت ينبغي أن يتأكد المدقق من أن هذه التغييرات تحتاج أو لا تحتاج إلى تأكيد ثقة من جديد، وهل سيترتب على التغيير رفع خاتم الثقة من الموقع أم لا.

2-12 سبل تطوير أداء مدقق الحسابات لإضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا

حتى يمكن لمراجع الحسابات الخارجي القيام بأداء مهامه المتعلقة بخدمة تأكيد الثقة في نظم المعلومات المحاسبية التي يتم من خلالها التبادل الإلكتروني للبيانات والمعلومات، فإنه من الضروري مدققي الحسابات على شهادة خاصة تـُعّبِر عن تأهيل

مهني خاص وتؤكد إمكانية قيامهم بتقديم خدمة التأكيد المستحدثة المتعلقة بتدقيق نظم المعلومات المحاسبية في ظل استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال، بالإضافة إلى تطوير الجانب المعرفي للمدقق لكي يمكنه إصدار الحكم المهني فيما يتعلق بالظروف الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية في ظل الإفصاح الإلكتروني، وحتى يمكن للمدقق الخارجي أداء مستوى مرتفع لخدمات إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها إلكترونيا فإن عليه القيام بما يلي: (عبد الوهاب، 2005، ص28-29)

1- استخدام تقنيات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، والتي تعتبر أدوات هامة لتنفيذ عملية تدقيق النظم الإلكترونية.

2- وضع خريطة أو خطة تتبع المسار باستخدام العديد من الإجراءات والأدوات والتقنيات والبرامج الجاهزة للتدقيق وتطبيقات البرامج الجاهزة، وكذلك النظم الخبيرة.

3- استخدام العديد من تطبيقات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر في تشكيل العديد من إجراءات التدقيق بحيث تتضمن ما يلي:

- اختبارات وتفاصيل الصفقات والمعاملات والقوائم والتقارير المالية.
- إجراءات التدقيق التحليلي.
- اختبارات الاستجابة للرقابات العامة لنظم المعلومات.
- اختبارات الاستجابة لرقابات التطبيق الخاصة بنظم المعلومات.
- اختبارات الإدراك والحكم المهني.

4- تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام تقنيات التدقيق باستخدام الكمبيوتر، بالإضافة إلى استخدام الأساليب اليدوية، والاستفادة أقصى ما يمكن من تقنيات التدقيق المناسبة، والتسهيلات المتعلقة بنظم المعلومات، هذا وينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار الجوانب التالية التي قد تؤثر على تحقيق الكفاءة والفعالية:

– قيود الوقت المتاح لأداء مهام خدمات تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية.

– تكامل نظم المعلومات وبيئة تكنولوجيا المعلومات.

– مستوى خطر التدقيق المتعلق بالحكم المهني للمدقق.

– استخدام برامج الوكلاء الأذكياء لتحقيق مزيد من الثقة لدى مستخدمي مواقع المنظمات الممنوحة خاتم الثقة، وهذا الاستخدام يتم فيه إبلاغ المستخدمين إمكانية الحصول على نسخ أخرى من التقارير المالية عن طريق شركات التدقيق بمجرد الاتصال بها بواسطة البريد الإلكتروني للحصول على كلمة المرور والتي يستطيع أن يستعملها المستخدم خلال مدة لا تزيد عن نصف ساعة للإطلاع على التقرير المالي والقوائم المالية التي يريد الإطلاع عليها، ويعمل منها نسخة إن أراد ذلك عن طريق تحميلها للقرص الصلب في جهاز الكمبيوتر الخاص به، ويتولى برنامج الوكيل الذكي بالرد على استفسارات وطلبات المستخدمين في هذا الخصوص.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولا: الدراسات باللغة العربية

– دراسة المهنداوي وصيام، (2007) بعنوان: أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تلبية المعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية لاحتياجات المستثمرين، وقياس مستوى الإفصاح المحاسبي في هذه التقارير تمهيدا لمعرفة مدى تأثير بعض المتغيرات في مستوى الإفصاح، وكذلك دراسة العلاقة بين مستوى الإفصاح المحاسبي وبين نسبة التغير في أسعار الأسهم للمدة المحيطة بتاريخ إصدار التقارير والعلاقة بين مستوى الإفصاح والقيمة السوقية للأسهم في تاريخ إصدار هذه التقارير، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير مؤشرات أداء الشركات (العائد على السهم بعد الضرائب، العائد الموزع للسهم) في العلاقتين السابقتين، وهدفت الدراسة أيضا إلى بيان مدى التوافق بين مستوى إفصاح الشركات عن بنود المعلومات والأهمية النسبية لها كما أبداها المستجيبون، لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة ضمت (156) بندا من البنود المتوقع الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية المنشورة, تم توزيعها على عينة بلغ حجمها (65) من الوسطاء والمحليين الماليين والمستثمرين، وعقب تحديد الأهمية النسبية لكل بند وارد في الاستبانة تم إسقاطها على التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية تمهيدا لقياس مستوى الإفصاح لهذه الشركات, وبناء على ذلك تم ربط مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لهذه الشركات بمتغيرات الدراسة الأخرى. وتوصل الباحثان من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك توافقا بين مستوى إفصاح الشركات عن بنود المعلومات في تقاريرها السنوية وبين الأهمية النسبية لهذه البنود، وجود علاقة طردية بين مستوى الإفصاح في التقارير المالية وبين إجمالي الأصول وحجم المبيعات السنوية وعدد المساهمين هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى

الإفصاح في التقارير المالية وأسعار الأسهم السوقية في تاريخ نشر هذه التقارير, وان هذه العلاقة تختلف باختلاف مؤشرات الأداء المتمثلة في العائد على السهم والعائد الموزع للسهم.

- دراسة يوسف، (2007) بعنوان: الإفصاح الإلكتروني عن التقرير المالي على الانترنت: المزايا والقيود.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المزايا والقيود على الإفصاح الإلكتروني عن التقرير المالي على الانترنت، وقد أجريت الدراسة في سوريا. وقد إعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع البحث وخاصة: الإفصاح الإلكتروني، إدارة المعرفة، تقنيات المعلومات. وبينت الدراسة أن التقرير المالي على الانترنت يعتمد على تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، إذ اعتمدت معظم المنشآت خاصة في الدول المتقدمة على المزايا التي توفرها تقنيات الانترنت لتلبية احتياجات الأطراف المهتمة بالمنشأة من المعلومات والبيانات في توقيت ملائم. وتجلى ذلك في مراحله الأولى بنشر القوائم المالية اعتمادا على وسائل مقيدة للنشر مثل برنامج بحث لا يمكن ربط البيانات المنشورة مع بيانات أخرى تتعلق بها، إلا أن تطورات وسائل وأدوات الشبكة العالمية أتاح وسائل عرض وإفصاح أكثر تقدما وقبولا بالنسبة لمستخدمي الشبكة والشركات في آن واحد,باتجاه الوصول إلى التقرير المالي المباشر في توقيت حقيقي. وتتدرج هذه الأدوات والوسائل في إطار تطورات تكنولوجيا المعلومات عموما,التي تطورت من أشكال مبسطة مثل لغة التوسع المضاعف أو المرنة (XML) إلى لغة التقرير المالي الموسع (XBRL) التي تعتبر امتدادا للأسلوب السابق، أو لغة التقرير المالي الموسع المعتمدة على لغة التوسيع المضاعف. ويعتمد هذا الأسلوب للتقرير على وسائل وأدوات تحويل وربط النصوص والإفصاح عن المعلومات عموما,من خلال ما يعرف بخدمات الشبكة الدولية للمعلومات (الويب). حيث يتم التركيز من قبل المنظمات المهنية المحاسبية على استخدام لغة التقرير المالي الموسع التي تعتبر بمثابة لغة إلكترونية يمكن استخدامها لتهيئة التقارير المالية من اجل نقلها وتبادلها ونشرها عبر الويب من خلال الحاسبات

الآلية لمستخدمي الشبكة.واعتبر مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA أن لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال، فهي تمثل إطار سيمكن- كطريقة تعتمد على المعايير- من إعداد ونشر التقارير المالية في صيغ متنوعة، ويمكن من تبادل وتحليل المعلومات التي تتضمنها، كما ستمكن هذه اللغة من عمليات التبادل المؤتمتة واستخلاص موثوق للمعلومات المالية من بين العديد من تطبيقات البرامج.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على بيان المزايا والقيود على الإفصاح الإلكتروني عن التقرير المالي على الانترنت، وقد تمت الاستفادة منها بناء الإطار النظري والكتابة عن التقارير المالية على الانترنت.

- دراسة الخيال، (2009) بعنوان: العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الإنترنت: دراسة تطبيقية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الإنترنت، وذلك من خلال دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية، وقد درست العوامل التي شملت حجم الشركة، وربحية الشركة، ومديونية الشركة، وطبيعة نشاط الشركة، وملكية الشركة (خاصة أو عامة)، وعمر الشركة وأثرها على نوعية وأسلوب عرض المعلومات المفصح عنها بواسطة الإنترنت في هذه الشركات، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 71 شركة مساهمة سعودية يتم تداول أسهمها في سوق الأسهم السعودي في 31-12-2007، وقد تم تطوير نموذج للإفصاح مكون من 66عنصراً. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجود اهتمام من قبل معظم الشركات المساهمة السعودية بنوعية المعلومات المالية وغير المالية المفصح عنها على الإنترنت وكذلك أسلوب عرضها في المواقع الإلكترونية، إذ تتراوح نسبة الإفصاح الإلكتروني بين (44%) و (85%) من مجموع المعلومات التي تضمنها النموذج المقترح، ويزداد الإفصاح في البنود المطلوبة إجباريا

وفقا لمعايير المحاسبة السعودية أو نظام الحوكمة، ويقل في البنود التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها اختياريا.

2- أشارت نتائج الدراسة أيضا إلى أن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وأسلوب عرضها على الإنترنت يتحسن مع الزيادة في حجم الشركة، والربحية، والمديونية، ونوعية الصناعة، ولا يتأثر بعمر الشركة أو تملك الحكومة لجزء من رأسمالها، وأن قيمة معامل التحديد ارتفعت بشكل ملحوظ عندما تم أخذ جميع المتغيرات المستقلة في نموذج الإنحدار الخطي المتعدد.

- دراسة المهدي، (2009) بعنوان: استخدام الإنترنت كأداة لعرض التقارير المالية للشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة مسحية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ما إذا كان للشركات الأردنية مواقع إلكترونية خاصة بها، ومعرفة ما تفصح فيها من بيانات مالية، وبيان ما إذا كان هناك تأثير لخصائص الشركات على الإفصاح الإلكتروني لها. كذلك هدفت إلى التعرف على الفرق في الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية بين ما يعرض في المواقع الإلكترونية للشركات وما يعرض في الموقع الإلكتروني لبورصة عمان من بيانات عن هذه الشركات. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإجراء دراسة مسحية لجميع الشركات الأردنية المدرجة في السوق الأول لبورصة عمان في نهاية عام 2008م، وبلغت عينة الدراسة 127 شركة موزعة على ثلاثة قطاعات رئيسية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

1- تبين أن ما نسبته (68.5%) من الشركات الأردنية لديها مواقع إلكترونية خاصة بها، وأن (50.57%) من الشركات الأردنية التي لديها مواقع إلكترونية تعرض بياناتها المالية، وأن (72.73) من الشركات التي لديها مواقع إلكترونية وتعرض بياناتها المالية فيها تعرض بيانات مالية كاملة.

2- تبين أن هناك تأثيراً لأربع خصائص وهي: حجم الشركة ومقدار الرافعة المالية وعمر الشركة وتركز الملكية، إذ كان تأثير الثلاث الخصائص الأولى إيجابيا على الإفصاح الإلكتروني للشركات الأردنية، بينما كان تأثير الخاصية الرابعة سلبيا، وبالنسبة للخصائص الأخرى وهي: نسبة الربحية ونسبة السيولة ونسبة المستثمرين الأجانب ونسبة ملكية المؤسسات فلم يكن لها تأثير.

3- تبين أن هناك فرقا في الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية بين ما يعرض في المواقع الإلكترونية للشركات وما يعرض في الموقع الإلكتروني لبورصة عمان من بيانات عن هذه الشركات.

4- تبين أن ما يعرض في الموقع الإلكتروني لبورصة عمان من بيانات مالية وغير مالية عن هذه الشركات أكثر مما يعرض في المواقع الإلكترونية لهذه الشركات، كما تبين تقدم القطاع المالي على قطاعي الخدمات والصناعة في الإفصاح الإلكتروني.

- دراسة عبيدات، (2011) بعنوان: العوامل المؤثرة في الإفصاح عن التقارير المالية على الانترنت من قبل الشركات الصناعية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في الإفصاح عن التقارير المالية على الانترنت من قبل الشركات الصناعية الأردنية، كذلك هدفت إلى اختبار أثر العديد من العوامل في تفسير الاختلافات في مستوى إفصاح الشركات التي لديها مواقع إلكترونية عن 16بنداً أو مجموعة من المعلومات في مواقعها الإلكترونية. وقد تم تطبيقها على جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي في سنة 2011 والبالغ عددها 274 شركة. وتم استبعاد 4 شركات لعدم توفر بيانات لها وبهذا تم تطبيق الدراسة على 270 شركة. ولغرض إجراء الدراسة تم إتباع طريقة تحليل المحتوى ثم إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة للخروج بنتائج الدراسة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجدت الدراسة بأن (58.23%) من الشركات الأردنية مجتمع الدراسة كعينة شاملة (156 من أصل 270) لديها موقع إلكتروني على الإنترنت.

2- وجدت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير إيجابي في امتلاك موقع إلكتروني للشركة، كما أن له تأثيرا إيجابيا كذلك في مستوى إفصاح الشركة عن بياناتها على موقعها الإلكتروني.

3- وجدت الدراسة أن ربحية الشركة لها تأثير إيجابي في امتلاك الشركة لموقع إلكتروني ولكن لا تأثير لها على مستوى إفصاح الشركة.

4- أما بالنسبة لسيولة الشركة فقد وجدت الدراسة أن لها تأثيرا إيجابيا بمستوى إفصاح الشركة ولا تأثير لها على وجود موقع إلكتروني.

5- لم تجد الدراسة أي تأثير لكل من عمر الشركة والقطاع الذي تنتمي له على وجود موقع إلكتروني للشركة أو مستوى إفصاح الشركة عن بياناتها المالية.

6- أكدت الدراسة على الشركات المساهمة العامة الأردنية بزيادة الاهتمام بإنشاء مواقع إلكترونية لها، وزيادة مستوى الإفصاح على هذه المواقع من حيث كمية الإفصاح وتحديث البيانات والتقارير التي يتم الإفصاح عنها. كما أكدت الدراسة الجهات الرقابية على الشركات بجعل الإفصاح الإلكتروني إلزامياً .

- دراسة الجبر، (2012) بعنوان: "نشر التقارير المالية للشركات السعودية على الإنترنت".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الشركات السعودية المساهمة للإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية، كذلك هدفت إلى فحص مدى توافق تجربة الشركات السعودية في الإفصاح الإلكتروني مع نتائج الدراسات السابقة التي تم إجراؤها في دول مختلفة. ولغرض تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث باختيار الشركات السعودية المساهمة التي يتم تداول أسهمها في السوق السعودي وعددها 69

شركة موزعة ضمن 6 قطاعات وهي البنوك والصناعة والإسمنت والخدمات والكهرباء والزراعة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجدت الدراسة أن (39%) من الشركات عينة الدراسة (27 من أصل 69) شركة لديها مواقع على الإنترنت.

2-وجدت الدراسة أن (37%) من الشركات التي لديها مواقع (10 من 27) شركة تفصح في مواقعها عن معلومات مالية، (80%) منها (8 من 10) شركات أفصحت عن معلومات مالية كاملة، وشركتين أفصحتا عن معلومات مالية جزئية.

3- وجدت الدراسة أن جميع البنوك السعودية عينة الدراسة (9) بنوك لديها مواقع إلكترونية 8 منها تفصح على مواقعها عن بيانات مالية كاملة وهنالك بنك وأحد يفصح عن بيانات جزئية.

4- كانت نسبة الشركات التي لديها مواقع في القطاعات الأخرى كالتالي الصناعة 36%، الخدمات 24%، الكهرباء 50% والزراعة 44%.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة من أنها أسهمت في التعرف على مدى استخدام الشركات السعودية المساهمة للإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية من خلال مؤشرات استخدام في القوائم المالية والمستخدمة في قياس المتغيرات المستقلة في الدراسة الحالية.

-دراسة المطيري، (2012)، بعنوان: العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الإنترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية ".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تميز الشركات التي لها مواقع إلكترونية وتلك التي ليس لها مواقع إلكترونية، كذلك تهدف إلى اختبار أثر العديد من العوامل في تفسير الاختلافات في مستوى إفصاح الشركات التي لديها مواقع إلكترونية

عن 16بنداً أو مجموعة من المعلومات في مواقعها الإلكترونية. وقد تم تطبيقها على جميع الشركات المساهمة العامة الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي في سنة 2011 والبالغ عددها 202 شركة. ولغرض إجراء الدراسة تم إتباع طريقة تحليل المحتوى ثم إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة للخروج بنتائج الدراسة. وجدت الدراسة بأن (77.23%) من الشركات الكويتية مجتمع الدراسة كعينة شاملة (156 من أصل 202) لديها موقع إلكتروني على الإنترنت. كما وجدت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير ايجابي في امتلاك موقع إلكتروني للشركة كما أن له تأثيرا إيجابيا كذلك في مستوى إفصاح الشركة عن بياناتها على موقعها الإلكتروني، كما وجدت الدراسة أن ربحية الشركة لها تأثير إيجابي في امتلاك الشركة لموقع إلكتروني ولكن لا تأثير لها على مستوى إفصاح الشركة. أما بالنسبة لسيولة الشركة فقد وجدت الدراسة أن لها تأثيرا إيجابيا بمستوى إفصاح الشركة ولا تأثير لها على وجود موقع إلكتروني. ولم تجد الدراسة أي تأثير لكل من عمر الشركة والقطاع الذي تنتمي له على وجود موقع إلكتروني للشركة أو مستوى إفصاح الشركة عن بياناتها المالية. وتوصي الدراسة الشركات المساهمة العامة الكويتية بزيادة الاهتمام بإنشاء مواقع إلكترونية لها، وزيادة مستوى الإفصاح على هذه المواقع من حيث كمية الإفصاح وتحديث البيانات والتقارير التي يتم الإفصاح عنها. كما توصي الدراسة الجهات الرقابية على الشركات بجعل الإفصاح الإلكتروني إلزامياً .

- دراسة، المغربي، (2013)، بعنوان: إطار محاسبي مقترح في تنظيم عملية الإفصاح الإلكتروني في ظل آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في البيئة المصرية.

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار محاسبي مقترح في تنظيم عملية الإفصاح الإلكتروني في ظل آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في البيئة المصرية، ولتحقيق ذلك تم تحديد الإطار المفاهيمي للإفصاح الإلكتروني في الفكر المحاسبي، وتحديد أنواع مخاطر تكنولوجيا المعلومات التي تؤثر على الإفصاح الإلكتروني وعلى أداء الشركة، وكذلك تطوير أسلوب بطاقات الأداء المتوازن كنموذج لقياس وتقويم الأداء الإستراتيجي لحوكمة تكنولوجيا المعلومات. تم استخدام الاستبانة كأداة أساسية لجمع

المعلومات من عينة الدراسة التي بلغت (150) فردا. وقد تم تحليل بيانات الاستبانة باستخدام (SPSS) وعدد من الأساليب الإحصائية، وذلك من خلال الإحصاء الوصفي كالمتوسطات والانحرافات المعيارية. وقد بينت الدراسة ما يلي:

1- أن هناك اتجاها متزايدا من قبل الشركات نحو تطبيق تكنولوجيا المعلومات والتحول من النظم المحاسبية التقليدية إلى النظم المحاسبية الإلكترونية، وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى معلومات غير مالية تساعدهم على فهم عملية الوصل بين الأحداث التي تحدث داخل الشركة الأمر الذي يؤدي إلى ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتزايد الاهتمام بالمعرفة والمعلومات وكبر حجم الاستثمارات التي تنفق لاقتناء وتشغيل وصيانة تكنولوجيا المعلومات.

2- أن هناك اتجاها متزايدا نحو الالتزام بالإطار المحاسبي المقترح في تنظيم عملية الإفصاح الإلكتروني في ظل آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في البيئة المصرية، والذي يعمل على تنظيم عملية الإفصاح الإلكتروني الذي تقوم به الشركات مع مراعاة الإرشادات الخاصة بعمل هذا المعيار.

3- أكدت الدراسة على ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية في مجالات إصدار المعايير المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات بدراسة المعيار واختباره، وإدخاله مرحلة التنفيذ التجريبي والاهتمام بإعداد دورات خاصة بتكنولوجيا المعلومات والاهتمام بالأساليب الحديثة في قياس وتقويم الأداء في الشركة.

- دراسة شريف، ومحمدي، (2013)، بعنوان: الإفصاح الإلكتروني وإضفاء الثقة على المعلومة المحاسبية في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الإفصاح الإلكتروني في إضفاء الثقة على المعلومة المحاسبية في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات. وأجريت الدراسة في الجزائر. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن الطبيعة

المتخصصة لتدقيق نظم المعلومات في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال وما يرتبط بها من شبكات للمعلوماتية من خلال الإفصاح الاليكتروني للمعلومات، تتطلب معايير أو إرشادات يتم تطبيقها بشكل خاص على خدمات التدقيق المتعلقة بنظم المعلومات، ويعد تطوير معايير تدقيق نظم المعلومات ونظم الإفصاح الإلكتروني حجر الأساس للمساهمة المهنية في خدمة تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها اليكترونيا. وتبين انه مع قيام الكثير من الشركات في عدد من دول العالم المتقدم بنشر تقاريرها المالية على شبكة المعلومات العالمية بالمواقع الخاصة بها، كان لابد من توافر المصداقية والثقة في تلك المعلومات المنشورة اليكترونيا، الأمر الذي دعا الهيئات المهنية في دول العالم التقدم إلى إضافة خدمات جديدة لمدققي الحسابات الذين لم يعد يقتصر دورهم على تدقيق القوائم المالية وإبداء الرأي وتقديم الاستشارات، وهي خدمات تأكيد الثقة في المواقع الاليكترونية على شبكة المعلومات والنظم المحاسبية، وما يكون منشور بها من معلومات محاسبية ومنح الشركة خاتم الثقة في تلك المواقع والنظم عن طريق تقرير يؤكد الثقة بها. كما تبين أن هذه الأنواع الجديدة من الخدمات تتطلب تطوير دور مدقق الحسابات لتأكيد الثقة في تبادا المعلومات والبيانات اليكترونيا، وكذلك تطوير أدائها كي يؤكد الثقة في ذلك التبادل الاليكتروني حتى يتماشى مع التطورات المتسارعة في عالم التكنولوجيا.

- دراسة، محمود ومهدي، (2014)، بعنوان: دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية في ظل تنامي هذا النوع من الإفصاح على المستوى العالمي وأثر هذا الإفصاح على مهنة المحاسبة والتدقيق، كذلك التعرف على دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية، واختبار تأثير بعض المتغيرات على مستوى ادراكاهم لواجباتهم تجاه هذا النوع من الإفصاح. ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، وأشتمل

مجتمع الدراسة على مراقبي الحسابات في العراق. ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

1- انه في ظل النمو السريع في استخدام شبكة الاتصالات الدولية (الانترنت) بدأت العديد من الشركات في العالم بادراك أهمية استخدام هذه الشبكة كأداة لتوزيع قوائمها المالية للاستفادة من الإمكانيات التكنولوجية الهائلة في سرعة انتشار المعلومات، مما يدل على تنامي ظاهرة الإفصاح الإلكتروني على المستوى العالمي وتحول بيئة التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة الإلكترونية.

2- على الرغم من العديد من المزايا التي يحققها الإفصاح الإلكتروني سواء على مستوى الشركات أو على مستوى مستخدمي القوائم المالية، إلا انه في الوقت ذاته يعاني من مجموعة من المشاكل كالتحديات ذات الانعكاسات الخطيرة على مهنة التدقيق، كالتي تواجه بيئة الأعمال تجاه الثقة بالمعلومات المالية المنشورة الكترونيا ومصداقيتها لدى المستخدمين.

ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (Saleem & Mahmmad, 2007) بعنوان:

"Relative importance of Discloses for Loan Granting by Banks"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأهمية النسبية لبنود الإفصاح الإلكتروني في قرارات الإقراض المصرفي، كذلك التعرف على واقع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لمنشات الأعمال، وذلك لغايات الاقتراض من المصارف التجارية العاملة في الأردن، من حيث أهمية تلك البنود ومدى ملاءمتها لقرارات الإقراض وذلك من وجهة نظر متخذي قرارات الإقراض المصرفي. كذلك تهدف الدراسة إلى تحديد أهمية تلك البنود المفصح عنها في البيانات المالية المصدرة من قبل الوحدة المحاسبية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثان بإعداد استبانة تتكون من (45) سؤلا شملت فقرات البيانات

المالية الأربعة، (قائمة المركز المالي, قائمة الدخل, قائمات التدفقات النقدية، والملاحظات على الحسابات)، وقد تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية الاستدلالية، مثل تحليل الانحدار المتعدد، وذلك لبيان مقدار الأهمية النسبية للبنود المفصح عنها في القوائم المالية الواردة في الاستبانة من وجهة نظر متخذي قرارات الإقراض المصرفي، بالإضافة إلى أساليب إحصائية وصفية أخرى. وقد توصل الباحثان كمحصلة لنتائج الدراسة واختبار الفرضيات إلى ما يلي:

1-تعبر بنود الإفصاح المتعلقة بقائمة المركز المالي مهمة جدا في قرارات الإقراض المصرفي, واهم هذه البنود تحديد تاريخ القائمة والفترة التي تغطيها.

2-تراوحت البنود المتعلقة بقائمة الدخل بين المهم والمهم جدا في قرارات الإقراض المصرفي وكانت فقرة عرض المبيعات الصافية الأهم نسبيا بين تلك الفقرات.

3-تراوحت الفقرات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية بين المهم والمهم جدا في قرارات الإقراض المصرفي,وكانت فقرة "الإفصاح عن المدفوعات والمقبوضات النقدية" من الأنشطة التشغيلية الأهم نسبيا بين تلك الفقرات.

4-تراوحت بنود الإفصاح المتعلقة بالملاحظات على الحسابات بين المهم والمهم جدا وكانت فقرة "الإفصاح عن نوع المنشاة وطبيعة عملها الأهم بين تلك الفقرات.

5-يوجد اختلاف في الأهمية النسبية للبنود المفصح عنها في القوائم المالية,وذلك من وجهة نظر متخذي قرارات الإقراض المصرفي.

وقد خلص الباحثان إلى عدد من التوصيات منها الدعوة لزيادة الخبرات العملية لموظفي الإقراض المصرفي وزيادة التركيز على قائمة التدفقات النقدية في الجانبين العلمي والعملي.

- دراسة (Abdelsalam et al, 2007) بعنوان:

"An Examination of the Comprehensiveness of Corporate Internet Reporting Providing by London – Listed Companies."

هدفت هذه الدراسة إلى فحص وبيان مدى شمولية عرض التقارير المالية على الإنترنت بمعرفة تأثير مجموعة من الخصائص عليها، وهي: الشمولية وإمكانية الاستخدام والمحتوى العام والمصداقية للشركات المدرجة في بورصة لندن. ولغرض تحقيق هذه الأهداف قام الباحثون بأخذ عينة عشوائية مكونة من (120) شركة مدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية من ضمن أكبر الشركات من إذ القيمة السوقية، وقد تم أخذ بيانات الشركات في منتصف عام 2005 لتجنب الاختلافات الزمنية في محتوى الموقع. وقد استخدم الباحثون قائمة تضمنت (143) بندًا لعرض الشمولية ككل. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- عدم وجود أي دليل بوجود ارتباط بين حصة الأغلبية ومستوى عرض التقارير المالية في المواقع الإلكترونية فيما يتعلق بالمتغيرات الأربعة الشمولية، المحتوى العام، المصداقية، والقابلية للاستخدام.

2- أن هناك علاقة ارتباط سلبية مهمة بين حصة المدير وعرض التقارير المالية في الموقع الإلكترونية فيما يتعلق بالمتغيرات الثلاثة الشمولية، المحتوى العام، والقابلية للاستخدام.

3- عدم وجود علاقة ارتباط ذات أهمية بين حصة المدير والمصداقية.

4- هناك علاقة ارتباط إيجابية بين نسبة المديرين المستقلين وشمولية عرض التقارير المالية في المواقع الإلكترونية فيما يتعلق بالمتغيرين الشمولية والمحتوى العام.

5- عدم وجود دليل لاختلاف مهم بين استقلالية المديرين والمصداقية والقابلية للاستخدام.

- دراسة (Gandia, 2008) بعنوان:

"Determinants of Internet–Based Corporate Governance Disclosure by Spanish Listed Companies."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل معلومات حوكمة الشركات التي تفصح عنها الشركات الإسبانية المدرجة في السوق المالي على الإنترنت، وذلك من اجل تقييم مدى تأثير خصائص تلك الشركات على مستوى إفصاحها الاختياري عن المعلومات. وقد تكونت عينة الدراسة من (92) شركة من الشركات غير المالية في السوق المالي الأسباني لسنة 2003. وقد اعتمد الباحث على الدراسات السابقة لاختبار نوعية مواقع هذه الشركات على الإنترنت، وكذلك اعتمد على أهمية المحتوى كمتغير رئيسي في جودة هذه المواقع، ولتحديد معلومات الحكومة التي أفصحت عنها الشركات الإسبانية المدرجة تم تصميم ثلاثة مؤشرات للشفافية. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

1- أن الشركات التي تسجل أعلى نسب بالشفافية هي الأكثر استخداما للإنترنت كوسيلة للإفصاح عن بياناتها.

2- أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى الإفصاح يعتمد على درجة وعمر الشركة في السوق ورؤيتها.

3- وجدت هذه الدراسة أن الشركات التي تنتمي إلى قطاع خدمات الاتصال والمعلومات تّعد ذات مستوى إفصاح كبير.

- دراسة (Mohamed et al, 2009) بعنوان:

"A survey of Internet Financial Reporting in Oman"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى الاختلاف والتشابه في نشر التقارير المالية على الإنترنت لدى الشركات المدرجة في سوق مسقط المالي، وقد طبقت هذه

الدراسة على 142 شركة مدرجة في سوق مسقط المالي، ومن أجل التحقق فيما إذا كانت هذه الشركات لديها مواقع إلكترونية، وفيما إذا كانت هذه المواقع تستخدم من أجل الإفصاح عن المعلومات المالية. وقد تم استخدام طريقة تحليل المحتوى لاختبار المعلومات المنشورة من قبل الشركات المبحوثة في مواقعها على الإنترنت، كما استخدمت هذه الدراسة طريقة إفصاح المحتوى وطريقة المربعات الصغرى العادية، وطريقة الإنحدار المتعدد. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجدت الدراسة أن 84 شركة من الشركات المدرجة يوجد لديها مواقع إلكترونية، وأن 31 شركة من هذه الشركات تستخدم هذه المواقع للإفصاح عن تقاريرها المالية في الإنترنت وكذلك للإفصاح عن بعض المعلومات المالية الأخرى.

2-وجدت الدراسة أن 56% من الشركات المبحوثة تفصح عن جزء من المعلومات المهمة على مواقعها الإلكترونية.

3- وجدت أن بعض الخصائص المالية تفسر الاختلاف في الإفصاح على الإنترنت بين الشركات المبحوثة، إذ إن الربحية ونوع الصناعة وإدراج الشركة بأسواق مالية عالمية هي من المحددات لحجم وطريقة عرض المعلومات على المواقع الإلكترونية للشركات المبحوثة.

4- وجدت الدراسة أن الخصائص الأخرى للشركات مثل حجم الشركة والرافعة المالية والسيولة، وحجم مكتب التدقيق ليست عوامل مهمة إحصائيًا في تفسير التباينات في الإفصاح عن المعلومات للشركات المبحوثة على الإنترنت.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة فقد عززت توجه الدراسة الحالية في التحقق من مدى الاختلاف والتشابه في نشر التقارير المالية على الإنترنت لدى الشركات في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.

- دراسة (Herzig and Godemann, 2010) بعنوان:

"Internet- Supported Sustainability Reporting: Developments in Germany."

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى الاستدامة في استخدام الإنترنت للإفصاح عن التقارير المالية للشركات المدرجة في السوق المالي الألماني. وارتكزت الدراسة على ثلاث دراسات سابقة نشرت في (2004، 2005 و2007)، واعتمدت هذه الدراسة منهجية تحليل المحتوى التي استخدمتها هذه الدراسات، وكذلك مسح البريد الإلكتروني الذي استخدمته دراسة (2005). وقد ركزت هذه الدراسة فيما إذا كانت هذه الشركات تستخدم أساليب أكثر فعالية في مواقعها من إذ التحديث، وسهولة الوصول والشمول والصياغة مقارنة مع طرق الإفصاح التقليدية من إذ نشر المعلومات والاتصال مع أصحاب المصالح. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

1- أن الفترة من 2004 إلى 2007 قد شهدت استخداما واسعا وكبيراً للإنترنت كوسيلة مستدامة للإفصاح عن البيانات المالية.

2- أن حوار أصحاب المصالح يقتضي المزيد من تحسين أداء وسائل الإفصاح عن بيانات الشركات عن طريق الإنترنت.

3- أن استخدام شبكة الإنترنت كان أقل تكلفة بالنسبة للشركات المبحوثة ولأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية.

4- أن هناك خللا في التواصل وصراعات فيما يخص الآثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في مجال الأعمال.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة فقد بينت أن مدى الاستدامة في استخدام الإنترنت للإفصاح عن التقارير المالية للشركات، وهذه تفيد الدراسة الحالية في تعزيز توجهاتها نحو متغيرات الإفصاح المحاسبي الإلكتروني التي تمت دراستها في الدراسة الحالية.

- دراسة (Shulka and Gekara, 2011) بعنوان:

"Corporate Reporting in Modern Era: A Comparative Study of Indian and Chinese Companies."

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى الاستفادة من إيصال المعلومات التي تفصح عنها الشركات المدرجة في الهند والصين على مواقعها على الإنترنت، وقد تكونت عينة من (500) شركة صينية وأخرى هندية تعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية. وقد تم جمع البيانات حول الخصائص ذات الصلة للشركات المبحوثة من خلال مسح واسع لمواقع الشركات عينة الدراسة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجدت الدراسة أن هناك (416) شركة من أصل (500) في الهند وبنسبة (83.2%) لها مواقع إلكترونية فعالة. وأن من هذه (416) شركة هناك (409) شركة ونسبة (98.31%) تفصح عن تقريرها السنوي على موقعها الإلكتروني.

2- بينت نتائج الدراسة أن هناك (125) شركة (30.05%) تفصح عن تقرير المدقق للعام السابق. أما في الصين فوجدت الدراسة أن (402) شركة من أصل (500) شركة وبنسبة (80.4%) لها مواقع إلكترونية فعالة، وأن (400) شركة من ضمن (402) شركة (99.5%) تفصح عن تقريرها السنوي على موقعها الإلكتروني وأن (23) شركة (5.72%) تفصح عن تقرير المدقق للعام السابق.

3- توصلت نتائج الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح على الإنترنت مرتفع نسبيًا في هذين البلدين (الهند والصين).

- دراسة (Marston, 2013) بعنوان:

"Financial Reporting on the Internet by Leading Japanese companies."

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى إفصاح الشركات اليابانية عن تقاريرها المالية على الإنترنت في سنة 1998، كذلك هدفت إلى التعرف فيما إذا كان هنالك علاقة ما بين حجم الشركة وربحيتها والقطاع التابعة له، وبين مستوى إفصاح هذه الشركات على مواقعها الإلكترونية. وقد تمت دراسة أكبر (99) شركة يابانية، وتم تصميم استبانة خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة، وقد وزعت الاستبانة على المحاسبين في الشركات. وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- بينت نتائج هذه الدراسة أن الغالبية العظمى من هذه الشركات (78) شركة يوجد لديها مواقع إلكترونية باللغة الإنجليزية.

2- وجدت الدراسة أنه لا يوجد تأثير لربحية الشركة والقطاع التابعة له على حجم الإفصاح المالي عبر الإنترنت.

3-وجدت الدراسة أن غالبية الشركات أصبحت تمتلك موقعاً إلكترونياً، وأدرجت اللغة الإنجليزية في الموقع.

4- وجدت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير إيجابي بما يتعلق بوجود موقع إلكتروني خاص للشركة، ولكن حجم الشركة لا يؤثر على مستوى الإفصاح المالي.

5- بينت النتائج أن (68) شركة تضع بعض المعلومات المالية في هذه المواقع، وأن (57) شركة تقدم معلومات محاسبية مفصلة.

6- تمت إعادة الدراسة في سنة 2001 لاستهداف الشركات التي لم يكن لها موقع إلكتروني في الدراسة السابقة، أو تملك موقعاً باللغة اليابانية فقط.

ثالثا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها تحاول التعمق في دراسة مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة المتعلقة بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والأهمية النسبية للسياسات المحاسبية المستخدمة فيها.

كما إن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات التي تقدم المعرفة المضافة التي يمكن أن تضيفها حول تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وإنها تفتح مجالاً واسعاً أمام الشركات المساهمة لضرورة الالتزام بتطبيق هذا النوع من الإفصاح.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 منهجية الدراسة

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

3-4 أداة الدراسة والصدق والثبات

3-5 المعالجة الإحصائية للبيانات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

نتناول في هذا الفصل وصفا للمنهجية التي استخدمها الباحث في القيام بهذه الدراسة، إذ يتضمن بيان لمنهجية الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة وكذلك أداة جمع البيانات وثباتها وصدقها، كما يتضمن الطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات.

3-1 منهجية الدراسة

تُعد الدراسة الحالية من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث المنهج الوصفي التحليلي القائم على تشخيص الحالة كما هي في الواقع، وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والنابعة من دراسة مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وذلك من وجهة نظر مدققو الحسابات الخارجيون في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت. إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها. وتم إجراء هذه الدراسة في البيئة الفعلية التي تعمل فيها مكاتب التدقيق ، وتم أجراء هذه الدراسة بدون فرض أية قيود أو ضوابط قد تتحكم في نتائجها، كما انه لم يجر أي نوع من التحكم بمتغيرات الدراسة وتوجهاتها البحثية.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت والمدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية وذلك عام (2014) والبالغ عددها 180 شركة (التقرير السنوي لسوق الكويت للأوراق المالية لعام 2014). وتنتمي هذه الشركات إلى القطاعات الاقتصادية الموضحة في الجدول رقم (3-1) الآتي:

جدول (3-1)

الشركات المساهمة العامة مصنفة حسب القطاع

القطاع	عدد الشركات
البنوك	9
الاستثمار	43
التامين	7
العقارات	34
الصناعة الغير غذائية	27
الخدمات	54
الصناعات الغذائية	6
المجموع الكلي للشركات	**180**

المرجع: النشرة السنوية لسوق الكويت للأوراق المالية، (2014)

أما عينة الدراسة فتكونت من مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها (43) مكتب تدقيق مرخص ومزاول للمهنة (دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام 2014/2013).

أما عينة الدراسة التي تم الاعتماد عليها في تعبئة الاستبانات فتتكون من مدققي الحسابات العاملين مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددهم حوالي (1140) مدققاُ وتم توزيع الاستبانات على عينة تمثل ما نسبته (25%) من هؤلاء المدققين أي تم توزيع (285) استبانة في مكاتب التدقيق المذكورة والتي تقوم بالتدقيق على بيانات الشركات الكويتية المساهمة العامة. وتم استرداد (219) استبانة بنسبة (76.8%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد 8 استبانات منها لعدم اكتمال تعبئتها ولعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وبذلك استقرت العينة على (211) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة والتي خضعت للتحليل وبنسبة

(74.0%) من أصل عدد الاستبانات الموزعة في المكاتب المشمولة بالدراسة. ويوضح الجدول رقم (3–1) ذلك.

الجدول رقم (3–2)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانات	العدد	النسبة المئوية
المجتمع الكلي	1140	%100
الاستبانات التي تم توزيعها	285	%25
الاستبانات المستردة	219	%76.8
الاستبانات غير الصالحة للتحليل	8	%3.6
الاستبانات الخاضعة للتحليل	**211**	**%74.0**

3–3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد على نوعين من البيانات هي: البيانات الأولية والبيانات الثانوية وكما يلي:

أولا: البيانات الأولية: وهي البيانات التي تم جمعها من خلال تطوير استبانة يتم الاعتماد فيها على مقياس ليكرت الخماسي لقياس الأهمية النسبية لعناصر الاستبانة من قبل المستجيبين.

ثانيا: البيانات الثانوية: وهي البيانات التي استخدمها الباحث لتكوين الإطار النظري للدراسة وهي كما يلي:

1– المراجع والمصادر التي تتعلق بالمحاسبة وتحديداً الإفصاح والإفصاح الإلكتروني.

2– الدوريات العلمية المحكمة والتي تخصصت مواضيعها عن الإفصاح والإفصاح الإلكتروني.

3– البيانات والإحصاءات التي تصدرها الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت.

4- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث وتصب في موضوع الدراسة الحالية.

5- القرارات والتشريعات التي لها صلة بموضوع الدراسة الحالية.

6- المعلومات المتوافرة على شبكة الإنترنت والمواقع الإلكترونية للشركات المساهمة العامة في دولة الكويت.

3-4 أداة الدراسة والصدق والثبات

اعتمد الباحث في الدراسة الحالية على تطوير استبانة خاصة بالدراسة الحالية، بناءً على دراسة (المهنداوي وصيام، 2007) وذلك للتعرف على مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، حيث قام الباحث بتطوير هذه الأداة لتغطي الفرضيات التي استندت عليها، وباستخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، بعد قراءة موسعة للدراسات التي تناولت موضوع الدراسة الحالية، والإطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال. وتتكون الاستبانة من جزأين رئيسين هما:

الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق، مثل (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي).

الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وسوف يستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة 5 علامات، موافق 4 علامات، موافق إلى حد ما 3 علامات، موافق علامتان، غير موافق بشدة علامة واحدة).

كما قام الباحث بتحكيم الاستبانة والتعرف على صدقها الظاهري وذلك بعرضها على أساتذة من ذوي الخبرة والاختصاص وهيئة محكمين مختصين بعلم المحاسبة والإحصاء للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، ولتأكيد أن الباحث قد قام بقياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، وتم إرفاق تقرير وافي يتضمن مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (2) يبين أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة.

ولقياس مدى ثبات أداة القياس ولمعرفة مدى اعتمادية نتائجها فقد استخدم الباحث اختبار (كرونباخ ألفا) للاتساق الداخلي، حيث يوضح الجدول رقم (3-3) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة.

الجدول (3-3)

قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا
1-10	الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها	.839
11-20	الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها	.751
21-30	الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها	.731
31-40	الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها	.716
41-59	الإفصاح الإلكتروني عن الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية	.741
1-59	**المعدل العام للثبات**	**.782**

تم استخراج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لجميع مقاييس وفقرات الاستبانة، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كرونباخ ألفا (782.) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي 60. (Sekaran, 2010).

3-5 المعالجة الإحصائية للبيانات

لتحقيق أهداف هذه الدراسة ولاختبار فرضيات الدراسة فقد تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وتحديدا فانه تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقاييس النزعة المركزية:

- الوسط الحسابي mean: بهدف التعرف على متوسط تقييمات المبحوثين لكل فقرة.

- الانحراف المعياري Standard deviation: لقياس درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.

2- اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

3- اختبار t-test: (One sample t- test): حيث تم استخدامه في اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن انتهت عملية جمع البيانات اللازمة للدراسة بواسطة أداتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وكما يلي:

4-1 خصائص عينة الدراسة

يبين الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بخصائص أفراد العينة:

الجدول (4-1)

خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	5 سنوات فاقل	51	%24.2
	6- 10 سنوات	75	%35.5
	11- 15 سنة	58	%27.5
	16 – 20 سنة	12	%5.7
	21 سنة فأكثر	15	%7.1
المؤهل التعليمي	بكالوريوس	174	%82.4
	ماجستير	30	%14.2
	دكتوراه	7	%3.3
المركز الوظيفي	مدقق مساعد	69	%32.7
	مدقق مشارك	32	%15.2
	مدقق	45	%21.3
	مدقق أول	42	%19.9
	مدقق رئيسي	8	%3.8
	كبير المدققين	15	%7.1
المجموع		**211**	**%100**

يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول السابق (4-1)

1-أن خبرة المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت تشير إلى ان 35.5 % من حجم العينة المبحوثة بلغت سنوات خبرتهم ما بين 6- 10 سنوات، فيما شكل الذين تقع خبرتهم ما بين 11- 15 سنة ما نسبته 27.5% من إجمالي عينة الدراسة، وشكل الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات ما نسبته 24.2 %. وشكل الذين تزيد نسبتهم عن 16 سنة وهم مقسمين إلى فئتين معا ما نسبته 12.8 % من حجم العينة المبحوثة. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في مجال التدقيق تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تمليها عليهم طبيعة العمل تنعكس أثارها على مستوى أداء المدققين، ومما يطمئن الباحث أن لديهم القدرة التي تؤهلهم لمساعدة الباحث في تعبئة الاستبانات الموجهة إليهم، وهذا مؤشر ايجابي على صدق نتائج وتوصيات الدراسة.

2-إن أغلبية المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) وهم الأكثر في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (174) مستجيباً وبنسبة بلغت 82.4% من إجمالي حجم العينة المبحوثة، ثم جاء حملة شهادة الماجستير وشكلوا ما نسبته 14.2%. من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وأخيرا جاء حملة شهادة الدكتوراه وشكلوا ما نسبته 3.3% من إجمالي حجم العينة المبحوثة. وهذا يدل على أن العاملين في مكاتب التدقيق لديهم التأهيل العلمي المناسب للقيام بأعمال التدقيق، وبدراسة هذه الخاصية فإننا نلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة من المدققين بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت. سيما وان العمل في هذه المكاتب يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة واكتساب معارف تؤهل المعنيين للتعامل مع مختلف القضايا والحالات التي تواجه هذه المكاتب، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علميا للإجابة على أسئلة الدراسة.

3- أن من مركزهم الوظيفي مدقق مساعد هم الأعلى بين أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت وشكلوا ما نسبته (32.7%) وهي النسبة الأكبر بين المراكز الوظيفية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مركزهم الوظيفي مدقق بنسبة (21.3%)، أما من مركزهم الوظيفي مدقق أول فقد شكلت نسبتهم

(19.9%) من إجمالي عينة الدراسة. وتعطي هذه النتائج مؤشر على توزيع طبيعي ينطلق من القاعدة التي تضم العدد الأكبر من الموظفين في هذا المجال في وظيفة مدقق مساعد حتى إذا وصلنا إلى قمة الهرم وجدنا عددا اقل من الموظفين في المسمى الوظيفي كبير مدقق رئيسي وكبير المدققين.

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

1- النتائج المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

جدول (4- 2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى التطبيق
1	يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي الكترونياً	4.65	.600	1	مرتفع
2	يتم الإفصاح عن أسباب التغيرات الرئيسية في بنود المركز المالي الكترونياً	4.53	.712	4	مرتفع
3	يتم الإفصاح عن العمليات خارج الميزانية الكترونياً	4.51	.619	5	مرتفع
4	يتم الإفصاح عن أي عمليات لإعادة التقدير لبنود المركز المالي (الأصول) الكترونياً	4.62	.638	3	مرتفع
5	يتم الإفصاح عن المركز المالي بشكل مرحلي إضافة إلى السنوية الكترونياً	4.36	.818	7	مرتفع
6	يتم تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الكترونياً	4.63	.627	2	مرتفع
7	يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في عرض الأرقام في القوائم المالية الكترونياً	4.06	.836	10	مرتفع
8	يتم الإفصاح عن اسم الشركة وتاريخ صدور الميزانية الكترونياً	4.30	.732	8	مرتفع
9	يتم إظهار الأرقام المقارنة لكترونياً	4.50	.642	6	مرتفع
10	يتم الإفصاح عن هيكل الالتزامات والمطلوبات المترتبة على الشركة لكترونياً	4.21	.826	9	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.44**	**.454**		**مرتفع**

يُظهر الجدول رقم (4-2) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة المركز المالي والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.65) و(4.06). وقد جاءت فقرة " يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي الكترونياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (600.). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في عرض الأرقام في القوائم المالية الكترونياً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (836.).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمتطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة المركز المالي قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.44 وبانحراف معياري 0.4540 وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

2- النتائج المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.

جدول (4- 3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى التطبيق
11	يتم الإفصاح عن الإيضاحات الخاصة ببنود قائمة الدخل لكترونياً	4.72	.488	1	مرتفع
12	يتم الإفصاح بشكل سنوي عن بنود قائمة الدخل لكترونياً	4.61	.561	2	مرتفع
13	يتم الإفصاح المرحلي عن بنود قائمة الدخل لكترونياً	4.27	.812	9	مرتفع
14	يتم الإفصاح عن الأرباح والمبيعات غير العادية لكترونياً	4.27	.660	10	مرتفع
15	يتم الإفصاح عن صافي أرباح أو خسائر العمليات غير العادية لكترونياً	4.57	.607	3	مرتفع
16	يتم الإفصاح عن عدة أشكال لملائمة مختلف مستخدمي المعلومات لكترونياً	4.53	.731	4	مرتفع
17	يتم الإفصاح عن المخصصات والاحتياطات والرسوم الأخرى لكترونياً	4.51	.612	5	مرتفع
18	يتم الإفصاح عن مبلغ ربح السهم المتحقق في الفترة التي القوائم المالية لكترونياً	4.30	.627	7	مرتفع
19	يتم الإفصاح عن الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين لكترونياً	4.29	.698	8	مرتفع
20	يتم الإفصاح عن حصة الأقلية من صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة الكترونياً	4.42	.667	6	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.45**	**.362**	**مرتفع**	

يُظهر الجدول رقم (4-3) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة الدخل والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.72) و(4.27). وقد جاءت فقرة " يتم الإفصاح عن الإيضاحات الخاصة ببنود قائمة الدخل الكترونياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (488.). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإفصاح عن الأرباح والمبيعات غير العادية الكترونياً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.27) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (660.).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمتطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة الدخل قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.45 وبانحراف معياري 0.362. وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

3- النتائج المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها

جدول (4- 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى التطبيق
21	يتم الإفصاح عن حقوق الملكية أول المدة لكترونياً	4.30	.759	4	مرتفع
22	يتم الإفصاح عن إصدار الأسهم (إن وجدت) لكترونياً	4.03	.761	8	مرتفع
23	يتم الإفصاح عن حقوق الملكية أخر المدة لكترونياً	4.06	.811	7	مرتفع
24	يتم الإفصاح عن تخفيض رأس المال لكترونياً	4.37	.695	1	مرتفع
25	يتم الإفصاح عن الأدوات بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار لكترونياً	3.99	.904	9	مرتفع
26	يتم الإفصاح عن كيفية تصرف إدارة الشركة بالأرباح السنوية لكترونياً	4.37	.734	2	مرتفع
27	يتم الإفصاح عن علاوة الإصدار للأسهم (العادية والممتازة) بقيمتها الاسمية لكترونياً	4.23	.822	6	مرتفع
28	يتم الإفصاح عن احتياطيات رأس المال المكتتب القانونية والاختيارية	4.31	.638	5	مرتفع
29	يتم الإفصاح عن الأرباح المحتجزة غير الموزعة	4.32	.697	3	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.21**	**.374**	**مرتفع**	

يُظهر الجدول رقم (4-4) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.37) و(3.99). وقد جاءت فقرة " يتم الإفصاح عن تخفيض رأس المال الكترونياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.37) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.695). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإفصاح عن الأدوات بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار الكترونياً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.99) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.904).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمتطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التغيرات في حقوق الملكية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.21 وبانحراف معياري 0.374. وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

4- النتائج المتعلقة المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.

جدول (4- 5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى التطبيق
30	يتم الإفصاح سنويا عن قائمة التدفقات النقدية لكترونياً	3.98	.789	7	مرتفع
31	يتم الإفصاح مرحليا عن قائمة التدفقات النقدية لكترونياً	3.97	.804	9	مرتفع
32	يتم الإفصاح عن التغير في النقدية لكترونياً	4.27	.754	5	مرتفع
33	يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لنشاطات التشغيلية الكترونياً	4.30	.813	2	مرتفع
34	يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للنشاطات التمويلية الكترونياً	4.29	.750	4	مرتفع
35	يتم عرض النقد في الصندوق ولدى البنوك في بداية نهاية الفترة الكترونياً	4.21	.734	6	مرتفع
36	يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لنشاطات الاستثمارية الكترونياً	4.39	.648	1	مرتفع
37	يتم عرض صافي الزيادة أو النقص في النقدية لكترونياً	3.99	.859	8	مرتفع
38	يتم الإفصاح عن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون لكترونياً	4.30	.770	3	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.18**	**.496**		**مرتفع**

يُظهر الجدول رقم (4-5) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التدفقات النقدية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.39) و(.648). وقد جاءت فقرة " يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقديةللنشاطات الاستثمارية الكترونياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.39) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.648). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإفصاح مرحليا عن قائمة التدفقات النقديةالكترونياً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.97) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.804).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمتطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التدفقات النقدية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.18 وبانحراف معياري 0.496. وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

5- النتائج المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية

جدول (4- 6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الإفصاح
39	يتم الإفصاح عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الكترونياً	4.21	.826	14	مرتفع
40	يتم الإفصاح عن البنِد النقدية الكترونياً	4.65	.600	1	مرتفع
41	يتم الإفصاح عن مبالغ التسهيلات الائتمانية غير المسحوبة مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات الكترونياً	4.53	.712	4	مرتفع
42	يتم الإفصاح عن أي تغير يحدث في السياسات المحاسبية مع بيان سبب هذا لتغير الكترونياً	4.51	.619	5	مرتفع
43	يتم الإفصاح عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية الكترونياً	4.62	.638	2	مرتفع
44	يتم الإفصاح عن مدى استقرار أرباح الشركة وكيفية إدارة الأرباح الكترونياً	4.36	.818	8	مرتفع
45	يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات الأخرى ومدى العلاقات والارتباطات مع تلك الشركات الكترونياً	4.27	.660	13	مرتفع
46	يتم الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة التدفقات النقدية الكترونياً	4.57	.607	3	مرتفع
47	يتم الإفصاح عن الأوراق المالية وقيمتها المصرفية وخصمها لدى المصارف الكترونياً	4.50	.731	6	مرتفع
48	يتم الإفصاح عن احتياطات رأس المال والاحتياطات الأخرى الكترونياً	4.44	.612	7	مرتفع
49	يتم الإفصاح عن سياسة التقييم (التكلفة التاريخية أو التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق) الكترونياً	4.30	.627	12	مرتفع
50	يتم الإفصاح عن المخزون من حيث طرق تسعيره ودرجة بيعته ومدى تعرضه للتلف وعمره والتقادم الكترونياً	3.99	.904	17	مرتفع
51	يتم الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة الدخل الكترونياً	4.37	.734	9	مرتفع
52	يتم الإفصاح عن خالفة الفرضيات والمبادئ المحاسبية الكترونياً	4.23	.822	15	مرتفع
53	يتم الإفصاح عن الحصة في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة في الارباح الخسائر التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية الكترونياً	4.31	.638	11	مرتفع
54	يتم الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالإيراد (واقعة البيع أم واقعة الإنتاج) لكترونياً	4.32	.697	10	مرتفع
55	يتم الإفصاح عن عقود الشركة مع الموردين التي تلتزم بموجبها بشراء البضائع نهم في المدى الطويل الكترونياً	3.97	.804	18	مرتفع
56	يتم الإفصاح عن سياسة الاهتلاك المتبعة الكترونياً	4.09	.753	16	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.35**	**.348**		**مرتفع**

يُظهر الجدول رقم (4-6) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.65) و(3.97). وقد جاءت فقرة " يتم الإفصاح عن البنود النقدية الكترونياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (600.). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإفصاح عن عقود الشركة مع الموردين التي تلتزم بموجبها بشراء البضائع منهم في المدى الطويل الكترونياً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.97) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (804.).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.35 وبانحراف معياري 0.348. وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى

لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

الجدول (4- 7)

نتائج اختبار t . test للفرضية الأولى

المتغير	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.	142.112	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 7) أن قيمة T المحسوبة هي (142.112) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671). وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها". ومما يؤكد ذلك أن قيمة .Sig المعنوية تساوي صفراً وهي ذات دلالة إحصائيا.

اختبار الفرضية الثانية

لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.

الجدول (4- 8)

نتائج اختبار t . test للفرضية الثانية

المتغير	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.	178.688	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 8) أن قيمة T المحسوبة هي (178.688) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671). وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها ". ومما يؤكد ذلك أن قيمة Sig. المعنوية تساوي صفراً وهي ذات دلالة إحصائيا.

اختبار الفرضية الثالثة

لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.

الجدول (4- 9)

نتائج اختبار t . test للفرضية الثالثة

المتغير	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.	163.344	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 9) أن قيمة T المحسوبة هي (163.344) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671). وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها ". ومما يؤكد ذلك أن قيمة .Sig المعنوية تساوي صفراً وهي ذات دلالة إحصائيا.

اختبار الفرضية الرابعة

لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.

الجدول (4- 10)

نتائج اختبار t . test للفرضية الرابعة

المتغير	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.	122.417	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 10) أن قيمة T المحسوبة هي (122.417) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671). وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها ". ومما يؤكد ذلك أن قيمة .Sig المعنوية تساوي صفراً وهي ذات دلالة إحصائيا.

اختبار الفرضية الخامسة:

لا تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية

الجدول (4- 11)

نتائج اختبار t . test للفرضية الخامسة

المتغير	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الإفصاح الإلكتروني عن الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية	181.819	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 11) أن قيمة T المحسوبة هي (181.819) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671). وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية ". ومما يؤكد ذلك أن قيمة Sig. المعنوية تساوي صفراً وهي ذات دلالة إحصائيا.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، فإن هذه الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عددا من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

5-1 النتائج

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

أولا: تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها ، وان مستوى هذا الافصاح كان بدرجة مرتفعة. كما بينت النتائج أنه يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي الكرونياً ، وانه يتم تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الكترونياً ، وانه يتم أيضا الإفصاح عن أي عمليات لإعادة التقدير لبنود المركز المالي (الأصول) الكترونياً ، كذلك تبين انه يتم الإفصاح عن أسباب التغيرات الرئيسية في بنود المركز المالي الكترونياً ويتم الإفصاح عن العمليات خارج الميزانية الكترونياً وانه يتم إظهار الأرقام المقارنةالكترونياً .

ثانيا: تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.

أشارت نتائج الدراسة إلى الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها، وان مستوى هذا الافصاح كان بدرجة مرتفعة. كما بينت النتائج أن الشركات تفصح عن الإيضاحات الخاصة ببنود قائمة الدخل الكترونياً، وانه يتم الإفصاح بشكل سنوي عن بنود قائمة الدخل الكترونياً، ويتم أيضا الإفصاح عن صافي أرباح أو خسائر العمليات غير العادية الكترونياً، كذلك تبين انه يتم الإفصاح عن عدة أشكال لملائمة مختلف مستخدمي المعلومات الكترونياً، ويتم الإفصاح عن المخصصات والاحتياطات والرسوم الأخرى الكترونياً، فضلا عن انه يتم الإفصاح عن حصة الأقلية من صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة الكترونياً.

ثالثا: تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها ، وان مستوى هذا الافصاح كان بدرجة مرتفعة. كما بينت النتائج أنه يتم الإفصاح عن تخفيض رأس المال الكترونياً، ويتم الإفصاح عن كيفية تصرف إدارة الشركة بالأرباح السنوية الكترونياً، ويتم أيضا الإفصاح عن الأرباح المحتجزة غير الموزعة، كذلك تبين انه يتم الإفصاح عن حقوق الملكية أول المدةالكترونياً وعن الاحتياطيات القانونية والاختيارية، فضلا عن انه يتم الإفصاح عن علاوة الإصدار للأسهم (العادية والممتازة) بقيمتها الاسميةالكترونياً .

رابعا: تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها، وان مستوى هذا الافصاح كان بدرجة مرتفعة. كما بينت النتائج أنه يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية

للنشاطات الاستثمارية الكترونياً ، كذلك الأمر بالنسبة للنشاطات التشغيلية الكترونياً ، وانه يتم الإفصاح عن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون الكترونياً ، ويتم أيضا الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للنشاطات التمويلية الكترونياً ، إضافة إلى انه يتم الإفصاح عن التغير في النقدية الكترونياً .

خامسا: تقوم الشركات الكويتية المساهمة العامة بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الكويتية المساهمة العامة تقوم بالإفصاح الكترونيا عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية ، وان مستوى هذا الإفصاح كان بدرجة مرتفعة. كما بينت النتائج أن الأهمية النسبية للسياسات المحاسبية كانت تشير إلى أن الأهم نسبيا كان الإفصاح عن البنود النقدية الكترونياً ، ثم الإفصاح عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية الكترونياً ، ثم الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة التدفقات النقدية الكترونياً ، ثم الإفصاح عن الأوراق المالية وقيمتها المصرفية وخصمها لدى المصارف الكترونياً ، بعدا جاءت أهمية الإفصاح عن مبالغ التسهيلات الائتمانية غير المسحوبة مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات الكترونياً . أما المرتبة الأخيرة في الأهمية النسبية فقد كانت للإفصاح عن عقود الشركة مع الموردين التي تلتزم بموجبها بشراء البضائع منهم في المدى الطويل الكترونياً .

5-2 التوصيات

بعد أن تم عرض النتائج المتعلقة بالدراسة يوصي الباحث بما يلي:

أولا: التأكيد على الشركات الكويتية بضرورة تطبيق متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة المركز المالي، وذلك من خلال تعزيز الإفصاحات إلكترونياً عن الأمور الآتية:

1- مستوى الدقة في عرض الأرقام في القوائم المالية.

2- هيكل الالتزامات والمطلوبات المترتبة على الشركة.

3- اسم الشركة وتاريخ صدور الميزانية.

4- المركز المالي بشكل مرحلي إضافة إلى السنوية.

ثانيا: التأكيد على الشركات الكويتية بضرورة تطبيق متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة الدخل، وذلك من خلال تعزيز الإفصاحات إلكترونياً عن الأمور الآتية:

1-الأرباح والمبيعات غير العادية.

2-الإفصاح المرحلي عن بنود قائمة الدخل.

3- مبلغ ربح السهم المتحقق في الفترة التي القوائم المالية.

4- الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين.

ثالثا: التأكيد على الشركات الكويتية بضرورة تطبيق متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وذلك من خلال تعزيز الإفصاحات إلكترونياً عن الأمور الآتية:

1-الأدوات بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار.

2-إصدار الأسهم.

3- حقوق الملكية أخر المدة.

4- أسهم الخزانة.

رابعا: التأكيد على الشركات الكويتية بضرورة تطبيق متطلبات الإفصاح الإلكتروني عن البيانات في قائمة التغيرات في التدفقات النقدية، وذلك من خلال تعزيز الإفصاحات إلكترونياً عن الأمور الآتية:

1-الإفصاح المرحلي عن قائمة التدفقات النقدية.

2- الإفصاح السنوي عن قائمة التدفقات النقدية.

3-عرض صافي الزيادة أو النقص في النقدية.

4- قائمة التدفقات النقدية الكترونياً بالطريقة المباشرة وغير المباشرة.

خامسا: التأكيد على الشركات الكويتية بضرورة إعطاء السياسات المحاسبية الأهمية التي تستحقها، وذلك من خلال تعزيز الإفصاحات إلكترونياً عن الأمور الآتية:

1-الإفصاح عن عقود الشركة مع الموردين التي تلتزم بموجبها بشراء البضائع منهم في المدى الطويل.

2- الإفصاح عن المخزون من حيث طرق تسعيره ودرجة بيعته ومدى تعرضه للتلف وعمره والتقادم.

3-الإفصاح عن سياسة الاهتلاك المتبعة الكترونياً .

4- الإفصاح عن مخالفة الفرضيات والمبادئ المحاسبية.

5- الإفصاح عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

سادسا: الاستمرار بإجراء مزيد من البحوث المحاسبية في مجال الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، ولذا يقترح الباحث التوجهات التالية لدراسات مستقبلية:

أ- طرق تحديد أو تقدير مستويات الإفصاح الإلكتروني في القوائم المالية في القطاع المالي.

ب- العوامل المؤثرة في قياس مستويات الإفصاح الإلكتروني في القوائم المالية الصادرة عن البنوك التجارية.

ج- مدى ملاءمة أسلوب الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المالية في بيئة الأعمال العربية.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

-أبو العزم، محمد فهيم، (2011)، مصداقية المعلومات المالية على الانترنت وحدود مسؤولية المراجع، **مجلة البحوث المحاسبية**، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد (1)، المملكة العربية السعودية، 2011، ص26-43.

-أبو المكارم، وصفي، (2012)، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

-التقرير السنوي لسوق الكويت للأوراق المالية لعام 2014.

-الجبر، نبيه عبد الرحمن، (2012). نشر التقارير المالية للشركات السعودية على الإنترنت. **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، جامعة بني سويف، المجلد 2، العدد 3، ص ص 177- 201.

-الخيال، توفيق عبدالمحسن، (2009) العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الإنترنت: دراسة تطبيقية، **مجلة الاقتصاد والإدارة**، المجلد 23، العدد 2 ، ص ص193-254.

-توفيق، محمد شريف، (2012)، **مدى الحاجة لتنظيم التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال بالتطبيق على القطاع المصرفي وأساليب التنفيذ والمحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية**، مؤتمر التجارة الإلكترونية – الآفاق والتحديات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر. العدد الأول. ص258-273.

-دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام 2014/2013.

-دهمش، نعيم والقشي، ظاهر، (2004). مدى ملاءمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، **مجلة اربد للبحوث والدراسات**، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة اربد الأهلية، 2004، ص ص 1-42.

-السقا، زياد هاشم، (2010)، **تأثير النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية على حوكمة الشركات**، المؤتمر العالمي الأول للإدارة الإلكترونية في المجتمع الجماهيري، ليبيا. ص7-8.

-السقا، زياد هاشم، والحمداني، خليل إبراهيم، والطائي، ناظم حسن، (2005)، **الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، جامعة الزيتونة.

- الشريف، عليان، (2013). **مبادئ المحاسبة المالية**، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

-شريف، عمر، ومحمدي، عبد العالي، (2013)، **الإفصاح الإلكتروني وإضفاء الثقة على المعلومة المحاسبية في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات**، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي الثاني لكلية المال والأعمال، بعنوان: دور التميز والريادة في تفوق منظمات الأعمال، المنعقد خلال الفترة 21-22/ 5 /2013م في جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان – الأردن.

-العتيبي، عبدلله شعيل (2005)، نحو إطار مقترح لإعداد معيار محاسبي سعودي لتنظيم نشر التقارير المالية عبر الانترنت، **المجلة العربية لكلية التجارة**، جامعة أسيوط، العدد38، مصر. ص35-54.

-العيسى، ياسين أحمد، (2000)، مستوى الإفصاح عن البنود غير العادية في القوائم المالية، **مجلة المنارة**، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، المجلد (5)، العدد (1)، ص ص75-103 .

-عبد الصادق، أسامة سعيد، (2010)، الانعكاسات الدولية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على بناء التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر ، العدد الرابع. ص2-21.

-عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، (2005)، **اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية–جامعة الزيتونة، الأردن.

-عبد الوهاب، إبراهيم طه، (2005)، **تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية:** المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن.

-عبيدات، غسان سامح احمد، (2011)، **العوامل المؤثرة في الإفصاح عن التقارير المالية على الانترنت من قبل الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، اربد.

-الفداغ، فداغ، (2008). **المحاسبة المتوسطة.** عمان: دار الوراق للنشر والطباعة والتوزيع.

-فوده، آمال عبدالهادي، (2009)، التقارير المالية والإفصاح على شبكة الانترنت بين الواقع والطموح، الندوة الثانية عشر لتطوير المحاسبة، **مجلة كلية إدارة الأعمال،** جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية. العدد الثاني، ص6-25.

-مبارك، صلاح ورجب، نشوى. (2002). **الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت**، مؤتمر التجارة الإلكترونية: الآفاق والتحديات، المنعقد في الإسكندرية خلال الفترة ما بين 24-27 تموز 2002، المجلد 2، ص ص 535-567.

-المجمع العربي للمحاسبين القانونين، (2013)، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

-محمود، بكر إبراهيم ومهدي، نضال عزيز، (2010)، دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد**، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 1، العدد 4، ص1-36.

-مقلد، محمد حسن (2008)، **نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري، دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية**، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.

-المطيري، غزأي سبيل، (2012)، **العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الإنترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية** "، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

-المغربي، منى محمد، (2013)، **إطار محاسبي مقترح في تنظيم عملية الإفصاح الإلكتروني في ظل آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في البيئة المصرية**، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

-المليجي، هشام حسن عواد، (2006)، إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وآثارها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، فرع بنها، العدد الثاني، ص ص 1-21.

-المهدي، إبراهيم علي. (2009). **استخدام الإنترنت كأداة لعرض التقارير المالية للشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة مسحية**. رسالة ماجستير، جامعة اليرموك: اربد.

– المهنداوي، محمد عبدالله، وصيام، وليد زكريا، (2007)، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، **دراسات**، العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، ص258–272.

–يوسف، علي، (2007)، الإفصاح الإلكتروني عن التقرير المالي على الانترنت: المزايا والقيود، **مؤسسة الوحدة للصحافة والطباعة والنشر**، دمشق، سوريا.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

-Abdelsalam, O, H; Bryant, S, M and Street, D, D. (2007). An Examination of the Comprehensiveness of Corporate Internet Reporting Provided by London – Listed Companies. **Journal of International Accounting Research**, Vol, 6, No, 2, pp: 1-33.

-Ashbaugh, H. (2009), Corporate reporting on the internet, **Accounting Horizons,** 13 (3), p: 241-262.

-Blkaoui, Ahmed. (2004), **Accounting theory**, Fifth Edition, Thomson Learning.

-Debreceny, Roger S., (2005), Financial Reporting in XBRL on the SEC's EDGAR System: A Critique & Evaluation, **Journal of Information systems,** 2 (19), p:196.

-Fitzsimons, A., and Shoaf, V., (2006), "FASB Studies the Electronic Reporting of Business Information", **Commercial Lending Review,** 2 (1), p: 66-81.

-Foster, George, (2006), **Financial Statement Analysis**, second Edition, Prentice Hall, New Jersey.

-Gandia, J, L. (2008). Determinates of Internet – Based Corporate Governance Disclosure by Spanish Listed Companies، **Online Information Review**, Vol, 32, No, 6, pp: 791-817.

-Hendriksen, Eldon. S. (2001), **Accounting Theory,** Fourth Edition, Richard, Irwin, Inc, Illinois.

-Herzig, C; Godemann, J. (2010). Internet Supported Sustainability Reporting: Development in Germany, **Management Research Review**, Vol 33, No, 11, pp: 1064-1082.

-Hindi, N, M; Rich, J. (2010). "Financial Reporting on the Internet: Evidence from the Fortune 100"**, Management Accounting Quarterly**, Vol 11, No 2. p: 11-21.

-Kieso D., Weygand J., (2010), **Intermediate Accounting**, 10th edition, John Wiley and Sons.

-Kothari, S.P, March, (2011), "Capital Markets Research in Accounting" **Journal of Accounting and Economics**, Vol, 31, pp: 105-231.

-Lambert, Richard A and Leuz, Christian and Verrecchia, Robert E, May 2007, "Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital" **Journal of Accounting Research**, Vol, 45, No. 2, pp: 385-420.

-Lymer, Andrew, (2009), **Business Reporting on the Internet**, A Report Prepared for the International Accounting Standard Committee.

-Marston, C. (2013), "Financial Reporting on the Internet by Leading Japanese Companies", Corporate Communication: **An International Journal**, Vol. 8, No. 1, pp: 23-34.

-Mohamed, E. Oyelere, P and Al-busaidi, M. (2009).” A Survey of Internet Financial Reporting in Oman”, **International Journal of Emerging Markets**, Vol.4, No.1, PP: 56-71

-Myburgh, JE. (2011), "The Informative ness of Voluntary Disclosure In the Annual Reports of Listed Industrial Companies in South Africa" **Meditari Accountancy Research**, Vol. 9, pp: 199-216

-Oyelere, P. (2013), Determinants of Internet Financial Reporting by New Zealand Companies, **Journal of International Financial Management and Accounting,** 12 (1), p: 27-49.

-Rikanovic, Maladen (2005), **"Corporate Disclosure Strategy and the Cost of Capital, An Empirical Study of Large Listed German Corporations"**, Unpublished Dissertation, PhD in accounting, University of St. Gallen, Germany

-Saleem, M. M; Mahmmad, R, A. (2007). Relative importance of Discloses for Loan Granting by Banks, **J. J. Appl. Sci: Humanities Series**, Vol, 10, No, 2, pp: 192-210.

-Shulka, A; Gekara, M, G. (2011). Corporate Reporting in Modern Era: A Comparative Study of Indian and Chinese Companies, **Global Journal of International Business Research**, Vol, 3, No, 3, pp: 42-56.

-Verrecchia, Robert E, (2011), "Essays on Disclosure" J**ournal of Accounting & Economics**, Vol. 32, No, 1, pp: 97-180.

-Walgenbach, P., & Hanson E., & Hamer J., (2008). Principles of Accounting, 5th Edition, **HBJ Publishers**, New York.

-الموقع الإلكتروني: www.shatharat.net/vb/showthread.php

-الموقع الإلكتروني: http://www.xbrl.org/SpecRecommendations

الملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

كلية إدارة الأعمال
قسم المحاسبة
جامعة آل البيت

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:
أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير,,,

استبانة حول موضوع:

مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الإفصاح الإلكتروني في الشركات الكويتية المساهمة العامة، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت، المفرق: المملكة الأردنية الهاشمية.

وشكرا لتعاونكم

الباحث

تركي عبد الهادي تركي

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية		
1- سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل ☐	6- 10 سنوات ☐	11-15 سنوات ☐
	16 – 20 سنة ☐	21 سنة فأكثر ☐	
2- المؤهل العلمي	بكالوريوس ☐	ماجستير ☐	
	دكتوراه ☐		
3- المركز الوظيفي	مدقق مساعد ☐	مدقق مشارك ☐	مدقق ☐
	مدقق أول ☐	مدقق رئيسي ☐	كبير المدققين ☐

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

متغيرات الدراسة: الإفصاح الإلكتروني

ت	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة المركز المالي والمعلومات المتعلقة بها.						
1	يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي الكترونياً					
2	يتم الإفصاح عن أسباب التغيرات الرئيسية في بنود المركز المالي الكترونياً					
3	يتم الإفصاح عن العمليات خارج الميزانية الكترونياً					
4	يتم الإفصاح عن أي عمليات لإعادة التقدير لبنود المركز المالي (الأصول) الكترونياً					
5	يتم الإفصاح عن المركز المالي بشكل مرحلي إضافة إلى السنوية الكترونياً					
6	يتم تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الكترونياً					
7	يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في عرض الأرقام في القوائم المالية الكترونياً					
8	يتم الإفصاح عن اسم الشركة وتاريخ صدور الميزانية الكترونياً					
9	يتم إظهار الأرقام المقارنة لكترونياً					
10	يتم الإفصاح عن هيكل الالتزامات والمطلوبات المترتبة على الشركة لكترونياً					
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها.						
11	يتم الإفصاح عن الإيضاحات الخاصة ببنود قائمة الدخل لكترونياً					
12	يتم الإفصاح بشكل سنوي عن بنود قائمة الدخل لكترونياً					

13	يتم الإفصاح المرحلي عن بنود قائمة الدخل لكترونياً					
14	يتم الإفصاح عن الأرباح والمبيعات غير العادية لكترونياً					
15	يتم الإفصاح عن صافي أرباح أو خسائر العمليات غير العادية لكترونياً					
16	يتم الإفصاح عن عدة أشكال لملائمة مختلف مستخدمي المعلومات لكترونياً					
17	يتم الإفصاح عن المخصصات والاحتياطات والرسوم الأخرى لكترونياً					
18	يتم الإفصاح عن مبلغ ربح السهم المتحقق في الفترة التي القوائم المالية لكترونياً					
19	يتم الإفصاح عن الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين لكترونياً					
20	يتم الإفصاح عن حصة الأقلية من صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة الكترونياً					
الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التغيرات في حقوق الملكية والمعلومات المتعلقة بها.						
21	يتم الإفصاح عن حقوق الملكية أول المدة لكترونياً					
22	يتم الإفصاح عن إصدار الأسهم (إن وجدت) لكترونياً					
23	يتم الإفصاح عن حقوق الملكية أخر المدة لكترونياً					
24	يتم الإفصاح عن تخفيض رأس المال لكترونياً					
25	يتم الإفصاح عن الأدوات بما في ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار لكترونياً					
26	يتم الإفصاح عن كيفية تصرف إدارة الشركة بالأرباح السنوية لكترونياً					
27	يتم الإفصاح عن علاوة الإصدار للأسهم (العادية					

					والممتازة) بقيمتها الاسمية لكترونياً	
					يتم الإفصاح عن الاحتياطيات القانونية والاختيارية	28
					يتم الإفصاح عن الأرباح المحتجزة غير الموزعة	29
					الإفصاح الإلكتروني عن محتوى قائمة التدفقات النقدية والمعلومات المتعلقة بها.	
					يتم الإفصاح سنويا عن قائمة التدفقات النقدية لكترونياً	30
					يتم الإفصاح مرحليا عن قائمة التدفقات النقدية لكترونياً	31
					يتم الإفصاح عن التغير في النقدية لكترونياً	33
					يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لنشاطات التشغيلية الكترونياً	34
					يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لنشاطات التمويلية الكترونياً	35
					يتم عرض النقد في الصندوق ولدى البنوك في بداية نهاية الفترة الكترونياً	36
					يتم الإفصاح عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لنشاطات الاستثمارية الكترونياً	37
					يتم عرض صافي الزيادة أو النقص في النقدية لكترونياً	38
					يتم الإفصاح عن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون لكترونياً	39
					الإفصاح الإلكتروني عن الأهمية النسبية لسياساتها المحاسبية .	
					يتم الإفصاح عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الكترونياً	40
					يتم الإفصاح عن القيود النقدية الكترونياً	41
					يتم الإفصاح عن مبالغ التسهيلات الائتمانية غير	42

					المسحوبة مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات الكترونياً	
					يتم الإفصاح عن أي تغير يحدث في السياسات المحاسبية مع بيان سبب هذا التغير الكترونياً	43
					يتم الإفصاح عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية الكترونياً	44
					يتم الإفصاح عن مدى استقرار أرباح الشركة وكيفية إدارة الأرباح الكترونياً	45
					يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات الأخرى ومدى العلاقات والارتباطات مع تلك الشركات الكترونياً	46
					يتم الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة التدفقات النقدية الكترونياً	47
					يتم الإفصاح عن الأوراق المالية وقيمتها المصرفية وخصمها لدى المصارف الكترونياً	48
					يتم الإفصاح عن احتياطات رأس المال والاحتياطات الأخرى الكترونياً	49
					يتم الإفصاح عن سياسة التقييم (التكلفة التاريخية أو التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق) الكترونياً	50
					يتم الإفصاح عن المخزون من حيث طرق تسعيره ودرجة بيعته ومدى تعرضه للتلف وعمره والتقادم الكترونياً	51
					يتم الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة الدخل الكترونياً	52
					يتم الإفصاح عن مخالفة الفرضيات والمبادئ امحاسبية الكترونياً	53

54	يتم الإفصاح عن الحصة في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة في الارباح والخسائر التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية لكترونياً					
55	يتم الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالإيراد (واقعة البيع أم واقعة الإنتاج) الكتروياً					
56	يتم الإفصاح عن عقود الشركة مع الموردين التي تلتزم بموجبها بشراء البضائع منهم في المدى الطويل لكترونياً					
57	يتم الإفصاح عن سياسة الاهتلاك المتبعة الكترونياً					

انتهت الاستبانة

شاكراً لكم تعاونكم

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الاسم	الرتبة الأكاديمية	الجامعة
الدكتور غسان المطارنة	أستاذ	جامعة آل البيت
الدكتور عبدالرحمن الدلابيح	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور نوفان العليمات	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور عودة بني أحمد	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور حسين الرباع	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور محمد مشاقبة	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
الدكتور مهند اكرم	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
الدكتور وليد صيام	أستاذ	الجامعة الهاشمية
الدكتوره عبير خوري	أستاذ مشارك	جامعة الاميرة سمية
الدكتور طارق مبيضين	أستاذ مساعد	جامعة الزرقاء
الدكتور اشرف الرجوب	أستاذ مساعد	جامعة البلقاء